



ESTGOH

**Escola Superior de Tecnologia e Gestão
de Oliveira do Hospital**

Instituto Politécnico de Coimbra

TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP: REALIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICO

Dissertação, apresentada ao Departamento de Gestão, com vista à obtenção do grau de mestre, no âmbito da realização do ciclo de estudos de Mestrado em Gestão de Negócios.

Autor:

Isabel Cristina Figueiredo Marques

Constituição do júri:

Presidente: Prof. Doutor Nelson Wei

Ki Chang

Arguente: Prof. Doutor Cláudio Daniel

Nunes Correia

Orientador: Prof. Doutora Paula

Cristina Mendes dos Santos Coelho

NOVEMBRO 2019

Dedicatória

Dedico este trabalho a ti,

Tomás

Que apesar da tua tenra idade,
foste sempre tão
compreensivo. Prometo
compensar-te das horas de
atenção e brincadeiras que te
devo.

Agradecimentos

A realização deste trabalho traduziu-se numa longa viagem que tive que percorrer, pelo meio atravessei inúmeros desafios, alguns percalços, tristezas, alegrias e até mesmo algumas incertezas.

Esta caminhada só foi possível devido ao apoio incondicional de várias pessoas, sem as quais não teria conseguido concluir.

Manifesto em primeiro lugar um agradecimento muito especial à minha orientadora, Professora Doutora Paula Coelho, pela sua orientação exemplar, pautada por um elevado e rigoroso nível científico, pela sua visão crítica e oportuna e pela sua permanente disponibilidade e apoio prestado na realização deste trabalho.

Agradeço também a todos os docentes do mestrado em Gestão de Negócios, pela forma competente com que transmitiram e partilharam conhecimentos, que para mim foram fundamentais.

Um agradecimento muito especial à minha mãe por todo o apoio que me deu durante o período que me dediquei à realização deste curso, cuidando do meu filho, sem o qual não teria conseguido concluir.

Por fim, agradeço à minha família, colegas e à minha amiga Isabel, pelo apoio precioso e força que me deram, principalmente nos momentos menos bons deste percurso.

Resumo

Portugal, à semelhança de muitos outros países europeus, não escapou à grave crise económica e financeira e, em 2011, entra em recessão, vendo-se obrigado a pedir auxílio à TROIKA.

É neste contexto, e com o objetivo de ultrapassar a desatualização, fragmentação e inconsistência existentes ao nível da normalização contabilística em Portugal para o setor público, promovendo uma maior harmonização contabilística, em que o Estado passa a ser reconhecido como entidade que relata mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras numa base individual e consolidada, que Portugal procedeu à publicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

Com a nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) e com o SNC-AP, Portugal dá início a uma das mais importantes reformas das finanças públicas.

Tendo consciência da complexidade que a plena implementação desta nova reforma representa, e por forma a minimizar os riscos e aumentar a probabilidade de sucesso na sua execução, foram designadas um conjunto de entidades representativas de diferentes setores das administrações públicas para adotar o SNC-AP em fase piloto, durante o ano de 2016.

Com o trabalho desenvolvido, pretendemos aferir o grau de implementação do novo referencial contabilístico no subsetor das Instituições de Ensino Superior Público, com referência a 31 de dezembro de 2018.

A metodologia adotada foi a qualitativa de natureza interpretativa e permitiu-nos concluir que o processo de transição para o SNC-AP nas Instituições de Ensino Superior Público está em curso, embora se tenha verificado que muitos foram, ou ainda são, os constrangimentos sentidos durante este processo.

Palavras-Chave: Harmonização Contabilística Pública; SNC-AP, Processo de transição, Administração Pública, Instituições do Ensino Superior Público.

Abstract

Portugal, like many other European countries, has not escaped the severe economic and financial crisis and, in 2011, is in recession, and is forced to ask TROIKA for help.

It is in this context, and with the objective of overcoming the outdatedness, fragmentation and inconsistency existing in the standardization of accounting in Portugal for the public sector, promoting greater accounting harmonization, in which the State becomes recognized as reporting entity through the preparation of budgetary and financial statements on an individual and consolidated basis, that Portugal has published the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP).

With the new Budgetary Framework Law (LEO) and with the SNC-AP, Portugal begins one of the most important public finance reforms.

Having awareness of complexity that full implementation of this new reform represents, and in order to minimize the risks and increase the likelihood of success in their implementation, were designated a set of entities representing different sectors of public administrations to adopt the SNC-AP in pilot phase, during the year 2016.

With the work developed, we intend to assess the degree of implementation of the new accounting referential (SNC-AP) in the subsector of Public Higher Education Institutions, with reference to 31 December 2018.

The methodology adopted was qualitative of an interpretative nature and allowed us to conclude that the process of transition to the SNC-AP, in Public Higher Education Institutions is under way, although it has been found that many were, or still are, the constraints senses during this process.

Keywords: Accounting Harmonization; SNC-AP, Transition Process, Public Administration, Public Institutions of Higher Education

Lista de abreviaturas

BCE – Banco Central Europeu

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CGE – Conta Geral do Estado

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

DGO – Direção Geral do Orçamento

DLEO – Decreto-Lei de Execução Orçamental

EC – Entidades Coordenadoras

ECE – Entidade Contabilística Estado

EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

FMI – Fundo Monetário Internacional

IASB – International Accounting Standards Board

IES – Instituições de Ensino Superior

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

LOE – Lei de Orçamento de Estado

MI – Manual de Implementação

NCP – Normas de Contabilidade Pública

NCP-PE – Normas de Contabilidade Pública – Pequenas Entidades

NPM – New Public Management

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

PAEF – Programa de Assistência Económica e Financeira

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCE – Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RJIES – Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNC-ESNL - Sistema de Normalização Contabilística – Entidades do Setor Não Lucrativo

S3CP – Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas

TC – Tribunal de Contas

UE – União Europeia

UnILEO – Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

Índice

1.	INTRODUÇÃO	1
2.	REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1	Breve evolução da contabilidade pública em Portugal.....	5
2.1.1	Do Erário Régio ao Estado Novo.....	6
2.1.2	Da Reforma da Administração do Estado ao SNC-AP.....	9
2.2	O Processo de Harmonização Contabilística	14
2.2.1	A necessidade de Harmonização Contabilística	14
2.2.2	Harmonização contabilística internacional	16
2.2.3	IPSAS ou EPSAS?	19
2.3	O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas	21
2.3.1	Enquadramento.....	21
2.3.2	Processo de transição para o SNC-AP	26
2.3.3	Aplicação pela 1.ª vez do SNC-AP.....	29
2.3.3.1	Subsistema da Contabilidade Financeira	30
2.3.3.2	Subsistema da Contabilidade Orçamental	32
2.3.4	Projeto Piloto – Entidades Piloto	33
3.	METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	45
3.1	Abordagem metodológica.....	45
3.2	Instrumentos de recolha de informação.....	47
3.3	Procedimentos de análise de dados	48
4.	ESTUDO EMPÍRICO	49
4.1	Desenvolvimento do estudo empírico	50
4.1.1	Ponto de situação – Universo de transição.....	50
4.1.2	Enquadramento do estudo – Instituições do Ensino Superior Público.....	54
4.1.2.1	Ponto da situação – Instituições do Ensino Superior Público	55
5.	CONCLUSÃO	65
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	69

Índice de Figuras

Figura 1 - A normalização contabilística em Portugal desde a década de 90	21
Figura 2 - Objetivos do SNC-AP	24

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Estrutura normativa (legislação/regulamentação), já publicada e que aguarda ainda publicação.	35
Tabela 2 – Lacunas identificadas pelo Tribunal de Contas nas auditorias realizadas à implementação do SNC-AP e nova LEO.	41
Tabela 3 - Entidades Coordenadoras por Programas Orçamentais.	52
Tabela 4 – Comparação do n.º de respostas ao questionário deste estudo com o n.º de respostas ao questionário de transição para o SNC-AP da UniLEO	56
Tabela 5 – Situação das entidades inquiridas relativamente à transição para SNC-AP.....	57
Tabela 6 – Obstáculos sentidos durante o processo de transição para o SNC-AP.....	58
Tabela 7 – Situação das entidades que ainda não transitaram para o SNC-AP	60
Tabela 8 – Fatores que contribuíram para o atraso no processo de transição das entidades para o SNC-AP.....	62

1. INTRODUÇÃO

Durante um longo período a contabilidade foi considerada uma arte de escrituração mercantil que recorria a técnicas específicas para o registo contabilístico e que ao longo do tempo se foi aperfeiçoando e especializando. Hoje é vista como uma ciência (Gonçalves, Lira & Marques, 2017).

De acordo com Rodrigues e Alves (2016: 39):

A forma como os países, as sociedades, as diferentes entidades, e os cidadãos se relacionam atualmente tem conduzido a uma crescente necessidade de que as entidades públicas divulguem cada vez mais e melhor informação financeira, a qual deve ser atualizada, relevante, fiável e comparável. Esta informação deve, também, evidenciar o desempenho e a posição financeira da entidade, bem como os respetivos fluxos de caixa.

De facto, tanto a nível nacional como internacional, a realidade mostra que os sistemas contabilísticos são de vital importância na tomada de decisões. O fenómeno da globalização, caracterizado pela livre circulação de pessoas e bens, novas tecnologias da informação e pela crescente interpenetração e crescimento dos mercados económicos e financeiros, conduziu a uma necessidade urgente de minimizar as inconsistências resultantes da adoção de diversos procedimentos contabilísticos pelos vários países.

Torna-se, portanto, imprescindível implementar normas que sejam aceites e reconhecidas internacionalmente, tornando a informação financeira credível, transparente, fiável, consistente e comparável à escala internacional, servindo de base à tomada de decisões.

Na transição da primeira para a segunda década do século XXI, a grave crise financeira que se abateu sobre Portugal obrigou o governo português a solicitar ajuda externa à TROIKA – equipa constituída por responsáveis da Comissão Europeia (CE), Banco Central Europeu (BCE) e Fundo Monetário Internacional (FMI), que negociaram as condições de resgate financeiro em Portugal – assumindo o compromisso de garantir aos mercados a capacidade de estabilizar as contas públicas, através da adoção de medidas de eficiência e eficácia na administração pública, levando à redução do défice. A harmonização dos

sistemas contabilísticos torna-se perentória a fim de garantir a transparência das contas públicas assim como a comparabilidade da informação.

Gomes (2014) defende que este acontecimento incentivou a mudança, tornando-se este o momento adequado para se fazer a reforma da contabilidade pública em Portugal.

Embora o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) tivesse vindo colmatar algumas lacunas existentes à data na contabilidade pública, obrigando todas as entidades da administração pública a implementarem um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, a utilizarem o método digráfico e o regime de acréscimo, a proliferação dos planos de contas setoriais e a publicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) para o setor privado, levaram a que a normalização contabilística em Portugal para o setor público, baseada em normas nacionais entretanto revogadas, se tornasse desatualizada, fragmentada e inconsistente. Esta situação acarreta graves problemas, como dificuldades na consolidação de contas, e obriga a muitos ajustamentos que não são desejáveis e que colocam em causa a fiabilidade da informação.

Neste enquadramento, o SNC-AP e a nova LEO integram um novo modelo de governação da administração pública, pois vêm introduzir novas exigências de *accountability*, maior transparência e maior controlo financeiro.

Na conferência magna realizada no I congresso de Contabilidade Pública da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), Braz (2016) defendeu que a aplicação efetiva e eficaz do SNC-AP é um marco representante de transparência e *accountability* na gestão pública e na administração financeira do Estado, porquanto serão disponibilizados documentos de prestação de contas que permitirão obter uma imagem verdadeira e apropriada quer do desempenho orçamental e financeiro, quer da evolução da situação financeira de cada entidade pública e do Estado de forma global, garantindo aos diferentes utilizadores uma informação qualificada e fiável da forma como são geridos os dinheiros públicos, utilizados os recursos e os resultados obtidos. Pretende igualmente perceber-se em que medida, as decisões tomadas criam obrigações e

direitos e de que forma vão afetar as gerações futuras e a própria trajetória de sustentabilidade das Finanças Públicas.

O estudo empírico realizado tem por objetivo aferir o grau de implementação do SNC-AP no subsetor do Ensino Superior Público procurando também, por um lado, perceber que obstáculos foi necessário transpor durante o processo de transição pelas entidades que já transitaram e, por outro, identificar os motivos que justificam que tal ainda não tenha acontecido nas entidades que ainda não transitaram.

Além disso, é nosso objetivo ainda perceber se os motivos invocados para a não transição pelas entidades do subsetor em estudo estão alinhados com os constrangimentos identificados e apresentados pelo Tribunal de Contas para as administrações públicas em geral.

Para a realização deste estudo a pesquisa bibliográfica desenvolvida tornou-se essencial, na medida em que se centrou principalmente na análise de estudos relacionados com a transição para o SNC-AP, bem como procura analisar o processo de transição e implementação deste novo normativo nas entidades piloto e perceber em que medida os constrangimentos por si identificados contribuíram para a não transição na data inicialmente estipulada.

Para esta investigação adotámos uma metodologia de investigação qualitativa de natureza interpretativa, dado que procuramos compreender o processo de transição do anterior normativo para o SNC-AP, isto é, não pretendemos explicar a realidade das Instituições do Ensino Superior Público, mas sim compreendê-la.

Esta dissertação é constituída por 4 capítulos, anexos e bibliografia. Após a introdução procedemos a uma exaustiva revisão da literatura que nos permitiu compreender o percurso da contabilidade pública em Portugal desde o século XVIII até ao presente. Analisamos com maior enfoque o processo de transição das administrações públicas para o novo modelo de normalização contabilística, em testes desde 2016 (capítulos 1 e 2).

No capítulo 3 apresentamos a metodologia de pesquisa utilizada e logo de seguida é exposto o estudo empírico desenvolvido e os resultados obtidos através do inquérito realizado às entidades objeto de estudo (capítulo 4).

Por fim, no capítulo 5 sintetizamos as principais conclusões do estudo realizado, bem como identificamos as suas limitações e apresentamos sugestões para investigações futuras.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Breve evolução da contabilidade pública em Portugal

Com a publicação do SNC-AP, através do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, assiste-se ao último facto mais marcante da contabilidade pública portuguesa. O calendário legal para a respetiva entrada em vigor fixava o dia 1 de janeiro de 2017, tendo posteriormente sido adiado para 1 de janeiro de 2018, com exceção de algumas entidades piloto, que já adotavam o novo referencial contabilístico e do subsector da administração local, que viu prorrogada a sua aplicação para 1 de janeiro de 2019 (circular SNC-AP do gabinete de sua Excelência o Senhor Secretário de Estado das autarquias locais).

De aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, bem como ao subsector da segurança social e às entidades públicas reclassificadas, com exceção das empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado (exceto no que respeita ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental), o SNC-AP tem objetivos bastante ambiciosos. Pretende uma maior uniformização das contas, um reforço da comparabilidade, da qualidade da informação contabilística e um aumento da fiabilidade da consolidação das contas de acordo com os parâmetros internacionais.

Para trás ficam séculos de oscilação entre uma contabilidade pública assente em partidas simples e de mero registo da receita e da despesa e uma contabilidade pública suportada em partidas dobradas, mas que também nunca foi muito além quanto aos objetivos visados.

Assim, para melhor compreendermos a evolução que conduziu à consolidação do esforço de normalização contabilística desenvolvida e intensificada nos últimos anos, vamos recuar no tempo e identificar cronologicamente os acontecimentos mais marcantes.

2.1.1 Do Erário Régio ao Estado Novo

O primeiro acontecimento de maior relevo para a contabilidade pública em Portugal monta a 22 de dezembro de 1761 e consistiu na Carta de Lei que criou o *Tesouro Real* ou *Erário Régio* e extinguiu a *Casa dos Contos* e os *Contos do Reino*, estes institucionalizados em Portugal a 16 de junho de 1296 tendo como objetivo concentrar as contas da fazenda real e fiscalizar a execução das despesas e das receitas do reino. Até àquela data a contabilidade pública resumia-se a registos contabilísticos efetuados segundo a técnica das partidas simples, onde os livros de contabilidade, designados de livros de receitas e de despesas, apenas continham as contas que os oficiais do reino prestavam à coroa (Gonçalves, Lira & Marques, 2017).

Na verdade, com o terramoto de 1755 haviam sido destruídas, entre outras, as instalações da Casa dos Contos e com elas todos os registos aí guardados. Era então necessário reconstruir infraestruturas diversas, ao mesmo tempo que estavam em curso grandes transformações em termos de regulação da atividade económica e do ensino da contabilidade. De facto, foi a *Junta do Comércio*, criada em 1755 enquanto organismo regulador das atividades económicas, quem financiou a primeira escola de ensino público de contabilidade: a *Aula do Comércio*, fundada em 1759. O responsável pela sua fundação – Sebastião José de Carvalho e Melo, mais conhecido por Marquês de Pombal – “teria já em mente a formação e preparação de profissionais habilitados para organizar e trabalhar nessa importante repartição pública, o ERÁRIO RÉGIO” (Gonçalves, Lira & Marques, 2013: 149). O que veio a acontecer anos mais tarde, dado que nomeou para funcionários desta repartição antigos alunos da Aula do Comércio.

É, por conseguinte, com o Marquês de Pombal e com a carta de Lei de 1761 que se institucionaliza a técnica das partidas dobradas, cujo objetivo era fixar normas exaustivas sobre a organização e funcionamento da fazenda real controlando e tornando mais eficiente a arrecadação dos impostos públicos (Gomes, 2007 *apud* Gonçalves, Lira & Marques, 2013), bem como combater a fraude, os abusos e a corrupção existentes entre os funcionários públicos da Casa dos Contos (Lira, 2011). Durante este período existia um grande secretismo em toda a contabilidade e apenas

quatro pessoas tinham conhecimento da situação económica e financeira do Erário Régio: o Rei, o Inspetor-Geral, o Tesoureiro-Mor e o respetivo Escrivão.

Com Mouzinho da Silveira, Ministro dos Negócios da Fazenda, foi criado em 1832 o *Tesouro Público* que veio substituir o Erário Régio da era Pombalina, assistindo-se a um retrocesso no método de registos contabilísticos, voltando de novo a recorrer-se à técnica das partidas simples (Lira, 2011).

Segundo Gonçalves, Lira e Marques (2017), o primeiro código comercial português, criado em 1833 por José Ferreira Borges, permitia que o setor privado pudesse utilizar o modelo de escrituração que lhe fosse mais favorável, mas tendo que utilizar obrigatoriamente o livro de diário, o livro copiador de cartas comerciais e o livro de balanços. Desta forma as partidas dobradas deixaram de ser obrigatórias, assistindo-se na contabilidade pública a um ritmo de desenvolvimento muito aproximado ao da contabilidade privada. O mesmo aconteceu com o código comercial de 1888, que permitia aos comerciantes e sociedades anónimas a condução da sua própria contabilidade bem como permitia que estes autorizassem uma terceira pessoa para o fazer (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016).

Em 1849, foi fundado o *Tribunal de Contas* que veio substituir o Tesouro Público e em dezembro de 1863 é aprovado o primeiro “Regulamento Geral da Contabilidade Pública atribuindo à Direcção-Geral da Contabilidade Pública a competência para centralizar nos seus livros a escrituração mensal da receita e despesa do Estado assim como preparar anualmente o Orçamento do Estado e as contas gerais de gerência e do exercício” (Santareno, 1997 *apud* Gonçalves, Lira & Marques, 2017).

Em 1881, com a Reforma da Contabilidade Pública, as competências da Direcção-Geral da Contabilidade Pública saem ainda mais reforçadas, competindo-lhe: o estudo e a divulgação de fórmulas, a elaboração de modelos e instruções que levassem à simplificação e uniformização da contabilidade nos diversos serviços públicos, bem como a direcção, o controlo e centralização da contabilidade geral do Estado (Gonçalves, Lira & Marques, 2017).

Durante os anos seguintes poucos foram os contributos dados à contabilidade pública em Portugal, fruto da implantação da República em 1910 e da grande instabilidade política vivida nessa época. Embora tenham surgido alguns contabilistas republicanos que pretendiam aplicar as partidas dobradas à contabilidade pública, tal pretensão não vingou, continuando a vigorar como método de registo a contabilidade unigráfica (Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016).

Durante o período em que vigorou o Estado Novo (1926-1974), operaram-se algumas reformas na contabilidade pública. Com a Lei n.º 15465, de 14 de maio de 1928, procedeu-se à reforma orçamental. No preâmbulo daquele diploma é referido que se deveria adotar o modelo de Orçamento Geral do Estado, devendo este abranger alguns mapas sintéticos e “compreender além do resumo das receitas e despesas do Estado, os elementos relativos às finanças das Autarquias Locais e das Colónias, a dívida pela qual o Estado responde àquela, porque são responsáveis os corpos administrativos e os nossos domínios coloniais”. Com este diploma é definida a estrutura do orçamento geral do Estado, a classificação das receitas e das despesas e introduz-se o conceito de autonomia financeira.

Em 1930, através do decreto n.º 18381, de 24 de maio, são elencados alguns procedimentos para levar a cabo uma reforma das contas públicas. De acordo com o articulado deste decreto, a contabilidade pública deveria ser realizada por anos económicos, com início a 1 de julho e término a 30 de junho do ano seguinte, devendo registar-se na conta anual do Estado todas as despesas e receitas realizadas em cada ano. Encontram-se também neste diploma algumas disposições relativas à execução orçamental, à cobrança de receitas e à realização de despesas.

Com o decreto-Lei n.º 25299, de 6 de maio de 1935, altera-se o período do ano económico, passando este a coincidir com o ano civil, isto é, a partir do ano de 1936 o ano económico passou a ter início a 1 de janeiro e fim a 31 de dezembro.

Denota-se alguma preocupação com a reestruturação e melhoria dos serviços, passando a partir de 1944, por força do Decreto-Lei n.º 34332, de 27 de dezembro, a ser obrigatório o cumprimento e execução das regras orçamentais, onde a escrituração das

despesas e receitas públicas são restringidas ao momento dos pagamentos e recebimentos, ou seja, as obrigações e os direitos eram reconhecidos aquando da entrada ou saída dos valores monetários. Durante esta fase a contabilidade pública torna-se um instrumento de análise da organização e funcionamento de todos os serviços do Estado. Já nesta altura se verificava uma constante preocupação com a aplicação eficiente e eficaz dos recursos.

Apesar das reformas levadas a cabo durante o Estado Novo, a contabilidade pública continuava a ser uma contabilidade na sua essência orçamental, estruturada numa base de caixa, com um método de registo unigráfico, onde se registavam os movimentos de tesouraria e as operações dos fluxos financeiros (Carvalho & Nogueira, 2006).

2.1.2 Da Reforma da Administração do Estado ao SNC-AP

A partir da década de 80, começam a surgir a nível internacional inúmeras reformas em alguns países como o Reino Unido, os Estados Unidos da América, a Nova Zelândia e a Austrália, onde se procurava um Estado minimalista e uma Administração Pública mais eficaz e eficiente. Segundo Guthrie *et al.* (1997), *apud* Carvalho (2008:5), “o aparelho Administrativo do Estado foi encarado como um entrave ao crescimento económico, nos moldes em que estava organizado...”. Surge assim um novo paradigma a que se deu o nome de *New Public Management (NPM)*, onde se procura passar de uma Administração Pública assente num modelo burocrático para uma Administração Pública reinventada (Osborn & Gaebler, 1992 *apud* Carvalho, 2008).

Com a entrada de Portugal para a Comunidade Económica Europeia (CEE), em 1986, o país assiste a um grande desenvolvimento económico e inicia mais um processo de reformas na contabilidade pública que o conduziu a uma aproximação da contabilidade praticada noutros países da Europa. Surgem agora algumas pressões impostas pelos países pertencentes à CEE, levando o Estado a impor alguma regulamentação.

Também Portugal inicia um processo de reforma da Administração Pública, através da adoção de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas, que o aproximou ao sistema utilizado pelas empresas privadas (Carvalho & Nogueira, 2006).

E, na década de 90, inicia-se a reforma mais marcante da contabilidade pública portuguesa, a chamada reforma da Administração do Estado, concretizada na publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, designada de Lei de Bases da Contabilidade Pública, da Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro, conhecida por Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado, e do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, onde é estabelecido o novo regime da administração financeira do Estado. Este conjunto de diplomas vem alterar por completo a visão implementada pelo Estado Novo e iniciar um processo de modernização constituindo um sistema de planeamento e controlo financeiro tendencialmente global, procurando estimular uma maior racionalidade e eficácia.

Com esta reforma são aprovados princípios inovadores relativamente à organização dos serviços, às regras de execução orçamental, ao controlo e à contabilização das receitas e despesas públicas (artigo 1.º da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro). A Lei n.º 8/90 procedeu à criação de dois regimes financeiros distintos: o da autonomia administrativa - como regime geral - segundo o qual os serviços e organismos utilizam o método unigráfico para o registo das entradas e saídas de dinheiro (contabilidade de caixa, artigo 14.º, n.º 1), e o da autonomia administrativa e financeira – como regime de exceção – cujo método de registo é o digráfico, baseado numa contabilidade de compromissos, onde se registam os encargos assumidos no momento em que surge a despesa.

Um ano mais tarde e dando continuidade à reforma iniciada, é publicada a Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro, que vem definir as regras e procedimentos a respeitar na elaboração, discussão, aprovação, execução, alteração e fiscalização do orçamento, obedecendo a novos princípios orçamentais, prevendo uma nova conta geral do Estado (CGE) mais coincidente com o orçamento de Estado de forma a permitir uma melhor análise e comparação entre valores previstos e realizados. Neste diploma são também definidas as responsabilidades assumidas pelos dirigentes dos serviços responsáveis pela execução orçamental (artigo 22.º).

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, vem finalizar “... a arquitetura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública...” preconizando assim o novo regime de

administração financeira do Estado, onde o regime financeiro dos serviços e organismos com autonomia administrativa passa a ser o modelo tipo (Decreto-Lei n.º 155/92, §8: 3502). O maior problema verificado nesta altura era a falta de uma contabilidade de compromissos que permitisse uma “...verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo”. Assim, com a introdução da contabilidade de compromissos (artigo 14.º) é estruturada uma nova contabilidade de caixa (artigo 15.º) mais eficiente, permitindo uma correta administração dos recursos financeiros, complementada por uma contabilidade analítica fundamental para o controlo de resultados (Decreto-Lei n.º 155/92).

Este diploma, no seu artigo 45.º, estabelece que os organismos autónomos deverão utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC) de forma a permitir um controlo orçamental permanente e uma verificação mais rigorosa da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos. Segundo Silva, Rodrigues e Guerreiro (2016: 11-12), na administração pública, após 1992, verificaram-se quatro situações:

1. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar integralmente o POC, situação que se verificou em alguns organismos da administração central;
2. Serviços para os quais foram aprovados e passaram a utilizar um plano oficial de contabilidade específico, como foi o caso em 1991 do Plano de Contabilidade para o setor da Saúde e em 1993 o plano de contas dos serviços Municipalizados;
3. Serviços para os quais se iniciou a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade específico, mas que não chegaram a ser aprovados devido à posterior publicação de um Plano Oficial de Contabilidade para toda a Administração Pública, de que foi exemplo o Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior Públicas;
4. Serviços com autonomia administrativa e financeira que não cumpriam com a nova reforma da Contabilidade Pública, ou seja, continuavam apenas com um sistema de contabilidade na base do caixa.

Com o desenvolvimento de novas técnicas de gestão impõem-se novas exigências em termos de informação contabilística, levando alguns organismos da Administração Pública a dar prevalência à contabilidade patrimonial e analítica e a descurar a contabilidade orçamental, indispensável ao controlo da regularidade financeira e da execução do orçamento. Assiste-se mesmo à aplicação de planos setoriais no setor público adaptados do POC empresarial, que por falta de normas de enquadramento, impedem a realização de operações de consolidação de contas para a Administração Pública (Decreto – Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, §4: 4595).

Perante as lacunas existentes e de forma a colmatar as deficiências da informação existente tornava-se premente instituir uma estrutura base de referência para toda a contabilidade das entidades da Administração Pública. Assim, é publicado a 3 de setembro de 1997 o Plano Oficial de Contabilidade Pública (Decreto-Lei n.º 232/97).

O preâmbulo do Decreto-Lei em apreço, no seu §6, refere que “o principal objetivo do POCP..., é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes aspetos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”. Em complemento procura-se efetuar a análise da eficiência e eficácia das despesas públicas, “possibilitando uma gestão por objetivos na administração pública, através da correspondência entre os meios utilizados e os objetivos alcançados” (Santareno, 1997 *apud* Gonçalves, Lira & Marques, 2017: 131).

O POCP vem também permitir o acompanhamento da execução orçamental numa perspetiva de caixa e de compromissos, de forma a reforçar a transparência na Administração Pública, a obtenção de informação contabilística necessária para o cálculo de dados agregados para a contabilidade nacional e o acesso à informação relativa à situação patrimonial de cada entidade (Decreto-Lei n.º 232/97).

Também na opinião de Gonçalves, Lira e Marques (2017), a contabilidade pública aproxima-se da contabilidade empresarial nas vertentes patrimonial e analítica, pois a estrutura do POCP deriva no essencial de adaptações do POC em vigor à altura para as entidades privadas. Esta aproximação é também visível no que respeita às peças

contabilísticas, isto é, o Balanço, a Demonstração de Resultados e o Anexo às Demonstrações Financeiras são inspirados nos do setor empresarial. Para além destes, o POCP contempla os mapas de execução orçamental (controlo orçamental – despesa, controlo orçamental – receita e o mapa dos fluxos de caixa).

De acordo com o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, o POCP passou a ser obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, assim como às organizações de direito privado sem fins lucrativos que tivessem receitas maioritariamente provenientes do orçamento de Estado.

Com o POCP, a contabilidade pública passa a utilizar o método digráfico nos três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica. É instituído um código de contas onde se verifica que estes 3 sistemas coexistem em simultâneo: orçamental (classe 0- contas de controlo orçamental e de ordem), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica (classe 9).

Dada a necessidade de coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, meio ano depois é criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), através do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março.

Anos mais tarde, e de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 232/97, começam a ser publicados planos setoriais específicos para alguns subsectores da Administração Pública, a saber:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POICAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro;
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação – POC-E, aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde – POCMS, aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social – POCISSSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro.

À semelhança do que aconteceu com o POCP relativamente ao POC, estes planos setoriais acabam por ser meras adaptações do POCP.

Em 2012, assiste-se à fusão da Comissão de Normalização Contabilística com a Comissão da Normalização Contabilística para a Administração Pública, alterando-se assim a sua estrutura e funcionamento, passando a existir apenas uma Comissão de Normalização Contabilística (Decreto-Lei n.º 134/2012). Este organismo é incumbido de realizar os trabalhos técnicos com vista à elaboração de um único Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Pública, adaptado às normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS).

Com efeito, em 2015, através da publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, é aprovado o SNC-AP que vem revogar o POCP, os planos setoriais e a Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, respeitante ao Cadastro e Inventário dos bens do Estado (CIBE). A sua missão é melhorar “a informação e o relato financeiro e também a eficácia na gestão de recursos necessários, produção e distribuição de bens e serviços públicos numa ótica de redistribuição da riqueza e de estabilização da economia, com o objetivo da obtenção de bem-estar social” (Santos & Saraiva 2016:56). O normativo atual é abordado em subcapítulo próprio.

2.2 O Processo de Harmonização Contabilística

2.2.1 A necessidade de Harmonização Contabilística

Ao longo dos tempos, a Contabilidade Pública em Portugal teve como principais objetivos a prestação de contas e o cumprimento de formalismos legais. No entanto, com a reforma da administração do Estado iniciada na década de 90, esta ideia simplista começou a alterar-se. Também a aprovação do POCP e Planos Setoriais veio contribuir para esta mudança, permitindo obter informação financeira, económica e de gestão mais fiável, facilitando a tomada de decisão por parte dos gestores públicos. Em simultâneo, assiste-se à reforma do modelo de gestão pública onde são desenvolvidos processos de modernização procurando melhorar a eficácia e eficiência de toda a Administração Pública (Santos & Alves, 2015).

Na perspectiva de Santos e Alves (2015: 186) colocam-se:

Novas exigências ao nível da contabilidade pública e da prestação de contas das entidades públicas que justificam a normalização internacional da contabilidade para o Setor Público: o ambiente de globalização e de crise financeira que obriga a uma constante avaliação das performances financeiras e económicas dos países; a necessidade de relato de informação aos organismos reguladores da União Europeia (UE) e mundiais (por exemplo, o Fundo Monetário Internacional), ... o facto de o setor privado ter terminado a normalização contabilística com a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Porém, também defendem que a adoção de um referencial contabilístico único a nível mundial não será uma tarefa fácil, na medida em que se constata diferenças significativas ao nível do ordenamento jurídico e dos fatores políticos e culturais entre países.

No setor público, as administrações públicas têm uma obrigação de interesse público perante os participantes no mercado (detentores de títulos da dívida pública e potenciais investidores), “... que consiste em fornecer informações atualizadas, fiáveis e comparáveis sobre o seu desempenho financeiro e a sua situação, da mesma forma que as empresas cotadas em bolsa têm obrigações perante os participantes no mercado de ações.”, garantindo a comparabilidade internacional, sendo para tal necessário adotar um sistema baseado em normas geralmente aceites em todo o mundo (Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, 2013).

Nos últimos anos tem-se assistido por parte de alguns setores da administração pública a um processo de internacionalização, que seria totalmente facilitado através da harmonização contabilística.

No setor público, a adoção de uma contabilidade de acréscimo harmonizada traz vantagens em termos de transparência, responsabilização e melhoraria a qualidade do processo de tomada de decisão, onde a informação financeira deve ter em conta os custos e benefícios futuros, devendo as entidades públicas comunicar de forma exhaustiva e comparável a utilização que fazem dos recursos públicos, bem como o seu

desempenho, de forma a permitir uma maior integração financeira e orçamental e a avaliação das decisões orçamentais nacionais ao nível da UE (CE, 2013).

2.2.2 Harmonização contabilística internacional

Desde a sua constituição que a União Europeia (UE) tem procurado a harmonização ao nível da contabilidade (privada e pública), embora esse processo só tenha sido mais evidente a partir da década de 70, onde procurou harmonizar a elaboração e prestação de informação dos seus estados-membros, através da emissão de diretivas comunitárias, comunicações e regulamentos. Segundo Saraiva, Alves e Gabriel (2015), a UE tem prosseguido uma estratégia do tipo governamental, em que o sistema contabilístico é suportado pelo poder político dotado de autoridade normativa, forçando os seus estados-membros ao cumprimento das leis, de forma a alcançar a desejada harmonização contabilística.

Neste contexto, a UE através da aprovação de diretivas contabilísticas, a transpor para o direito interno de cada estado-membro, tentou alcançar o seu propósito de harmonização, mas tal não foi conseguido em pleno, dado que estas diretivas para além de omitirem determinados assuntos controversos permitiam uma diversidade de tratamentos contabilísticos alternativos.

Contudo, também a crise económica e social ocorrida na zona euro a partir de 2010, desencadeou uma necessidade de reformas adicionais ao nível da UE, procurando uma maior transparência e *accountability* das contas públicas. Verificou-se até uma certa incapacidade por parte dos estados-membros de seguirem políticas económicas sólidas e orientadas para a competitividade (Rodrigues & Guerreiro, 2016).

Internamente, tornou-se necessário comparar os resultados alcançados pelos diferentes governos, procurando-se verificar se os recursos públicos alocados são utilizados de forma eficaz e eficiente.

Foi neste contexto que a UE publicou, em 2011, a Diretiva n.º 2011/85/EU, de 8 de novembro, referindo a necessidade dos estados-membros criarem sistemas

contabilísticos que abrangessem de forma integral e coerente todos os subsetores da Administração Pública e contivessem as informações necessárias para suportar a prestação de contas regular.

Nesse mesmo ano e na sequência da crise económica vivida também em Portugal, foi assinado o memorando de entendimento sobre as condicionantes da política económica que obrigava Portugal a adotar medidas de eficiência e eficácia na Administração Pública, procurando garantir aos mercados a nossa capacidade de estabilizar as contas públicas e reduzir o défice. Terão mesmo sido, na opinião de Gomes (2014), estas pressões externas, nomeadamente da TROIKA, do Fundo Monetário Internacional e até mesmo da própria UE, que vieram desencadear o processo de reforma da contabilidade pública no nosso país.

Mas não só, também o processo de harmonização contabilística internacional verificado no setor privado arrastou os desenvolvimentos verificados no setor público. E, conseqüentemente, verificou-se no setor público aquilo que já havia acontecido no setor privado em 2009. Foi revista a normalização contabilística vigente e aprovada normalização contabilística para o setor público convergente com as normas internacionais de contabilidade para o setor público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), baseadas na adoção do regime do acréscimo (Gomes, 2014). Estas normas são emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), órgão independente criado pela IFAC em 1997, tendo por objetivo servir o interesse público através da emissão de normas de contabilidade pública de alta qualidade e baseadas no regime de acréscimo. Já as IPSAS são, por seu turno, baseadas nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (Ferreira, 2013). De resto, o IPSASB tem como estratégia a aproximação das IPSAS às normas emitidas pelo IASB. Ao longo dos últimos anos o IPSASB já desenvolveu e publicou trinta e oito normas (quatro das quais estão em processo de ser retiradas), três diretrizes práticas recomendadas e uma norma específica para as entidades que adotem o regime de caixa.

Aquele organismo incentiva as entidades do sector público a adotarem o regime do acréscimo como forma de melhorar a gestão financeira e aumentar a transparência e a credibilidade das contas públicas dos governos. Muitos países e outras instituições internacionais já adotaram as IPSAS, e muitos outros vão a caminho da convergência. Com o objetivo de garantir que as atividades do IPSASB são do interesse público, foi criado em 2013 o Comité de Interesse Público. Este organismo é atualmente composto por elementos do Fundo Monetário Internacional, da Organização de Entidades Fiscalizadoras Superiores, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico e do Grupo do Banco Mundial. Em Portugal, o IPSASB é representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, tendo transcritas 32 IPSAS (IFAC, www.ipsasb.org., 2018).

Dada a fragmentação existente, até final de 2017 (já que a entrada em vigor do SNC-AP foi adiada para 2018), coexistiam na Administração Pública contas elaboradas numa base de caixa utilizando como normativo o POCP ou os planos sectoriais e empresas públicas e sociedades constituídas no âmbito do código das sociedades comerciais, mas totalmente detidas por entidades públicas, e que apresentavam as contas tendo por base o SNC ou até as International Financial Reporting Standards (IFRS). Tal cenário dificulta e torna menos eficiente a consolidação de contas.

Portugal tem acompanhado o percurso da maior parte dos países, caminhando para a harmonização internacional, quer no que toca à contabilidade do setor privado, quer do setor público, utilizando para o efeito a via legislativa com forte influência política. Saraiva, Alves e Gabriel (2015:198) consideram que o

Sistema contabilístico português é tradicionalmente caracterizado como um sistema pertencente à corrente continental, pela sua forte tradição legislativa e pela forte ligação entre a contabilidade e fiscalidade, patente na legislação em vigor. Aparentemente, estas características, apesar da introdução de um sistema mais influenciado pela corrente anglo-saxónica, continuam a ter uma elevada preponderância no caso português.

2.2.3 IPSAS ou EPSAS?

A contabilidade, quer a nível nacional quer a nível internacional, tem demonstrado ser de extrema importância para suportar a tomada de decisões. Tanto para o Estado como para as empresas é fundamental a obtenção de informações credíveis e fiáveis acerca da sua situação financeira, orçamental, económica e patrimonial.

No que respeita à contabilidade pública, nos últimos anos, muito tem sido feito em matéria de normalização contabilística. Fatores como a globalização, a crise financeira mundial, a necessidade de prestação de informação financeira e contabilística a entidades externas e o facto do setor privado ter apostado na normalização contabilística, tem levado a que um grande número de países tenha apostado na convergência com as IPSAS.

O relatório de 2013 da Comissão Europeia refere que naquela data já havia quinze estados-membros da UE que estabeleciam ligações às IPSAS nas suas normas nacionais de contabilidade pública, dos quais nove baseavam mesmo as suas normas nacionais nas IPSAS, cinco faziam referências a essas normas e um aplicava-as a certos setores da administração local, ou seja, apesar do valor incontestável das IPSAS, até àquela data nenhum Estado-Membro tinha adotado as IPSAS na íntegra.

As IPSAS são atualmente consideradas o único conjunto de normas reconhecidas internacionalmente. Baseadas no princípio do acréscimo, assentam na ideia de que a gestão moderna do setor público, de acordo com os princípios da economia, eficácia e eficiência, depende de sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informações atualizadas precisas e fiáveis sobre a situação e o desempenho económico e financeiro de um Estado (CE, 2013).

No relatório da Comissão Europeia ao Conselho e ao Parlamento Europeu (2013: 5) é mencionado que:

A existência e a qualidade de dados a montante, comparáveis e coerentes, segundo o princípio da contabilidade de acréscimo (ou seja, dados contabilísticos primários relativos às entidades públicas), ao nível microeconómico, são condições prévias para garantir a elevada qualidade dos

dados relativos ao défice e à dívida apurados numa base de acréscimo e ao nível macroeconómico. A microcontabilidade do setor público nos Estados-Membros tem muitas variantes, pelo que é difícil estabelecer comparações, tanto dentro dos Estados-Membros como entre eles.

As normas IPSAS apresentam-se como uma referência Indiscutível para a harmonização das contas do setor público, no entanto não podem simplesmente ser aplicadas nos Estados-Membros da UE tal como o são atualmente (relatório da comissão 2013).

O facto das IPSAS não descreverem com suficiente precisão as práticas contabilísticas a seguir, de não serem suficientemente estáveis, e da insuficiente participação das autoridades contabilísticas da UE na sua governação, levou a Comissão Europeia em 2013 a avançar com a possibilidade de criar um normativo contabilístico europeu, as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), desenvolvidas a partir das IPSAS mas com as necessárias adaptações (Figueiredo, 2017).

A adoção deste novo modelo, na opinião da Comissão Normalização Contabilística, (2013), trará inúmeras vantagens (Figueiredo, 2017), de entre as quais, se destacam:

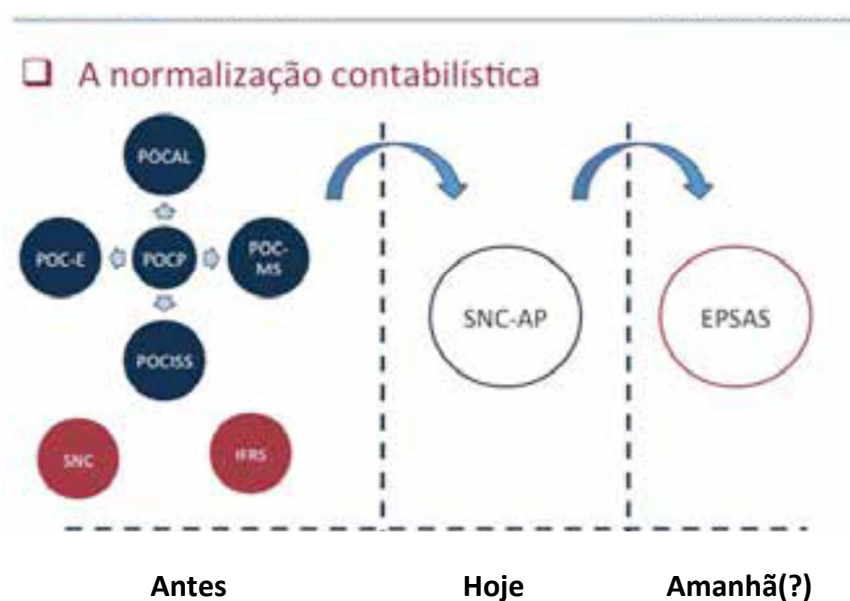
- A possibilidade da UE desenvolver o seu próprio normativo;
- A apresentação de um conjunto de normas contabilísticas para o setor público, tendo por base o princípio do acréscimo, atendendo aos requisitos específicos dos Estados-Membros, facilitando a sua aplicação prática;
- A diminuição da complexidade em compilar métodos e processos usados para obter dados numa base harmonizada, reduzindo os riscos de falta de fiabilidade nos reportes de informação feita ao Eurostat (entidade a quem foi incumbida a tarefa de promover o debate desta matéria entre todos os Estados-Membros), por parte dos Estados-Membros.

Também na opinião de Jesus e Almeida (2017), esta iniciativa da União Europeia surge como consequência da crise financeira sentida na Europa e da necessidade de salvaguarda da União Económica e Monetária, através da disciplina orçamental. Para tal, só através de normas obrigatórias para os Estados-Membros seria possível uma maior harmonização contabilística do setor público.

Nesta data ainda não foram aprovadas quaisquer EPSAS, mas ao que se sabe as reuniões do grupo de trabalho a quem incumbe a respetiva proposta têm sido realizadas com alguma regularidade. Espera-se que num futuro próximo estas normas venham a ser uma realidade na União Europeia por razões de eficiência nos procedimentos contabilísticos, designadamente em sede de consolidação de contas e de consistência na normalização contabilística nacional.

Na figura 1 apresenta-se a evolução da normalização contabilística pública em Portugal em termos esquemáticos.

Figura 1 - A normalização contabilística em Portugal desde a década de 90



Fonte: Adaptado de CNC (2013)

2.3 O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

2.3.1 Enquadramento

Com o objetivo de resolver o problema da fragmentação e inconsistência contabilística existente, bem como alinhar o normativo nacional com as normas internacionais de contabilidade pública, procurando fornecer informação útil sobre a real situação das

entidades públicas, analisando as ações do passado e fundamentando a tomada de decisões futuras com o objetivo de dar resposta às necessidades da sociedade (Carvalho, *et al.*, 2015), foi aprovado em 2015 o SNC-AP.

E se tradicionalmente os sistemas de contabilidade pública estavam focados na abordagem de receita-despesa e na avaliação do custo histórico, agora, e com o processo de harmonização internacional, prevê-se o regime do *accrual accounting* e a mensuração ao justo valor (Hints, 2007 *apud* Carvalho, *et al* 2015; Oulasvirta, 2014).

O Senhor Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento, Hélder Reis, na sua intervenção no V congresso dos Técnicos Oficiais de Contas, realizado em 2015, refere que é graças ao empenhamento dos membros do Comité de Normalização Contabilística, liderado pelo Dr. Óscar Figueiredo, que foi possível num curto prazo (dois anos) “conceber um modelo contabilístico completamente novo para o setor público, encerrando em si uma das mais importantes reformas estruturais no que à Administração Pública diz respeito e que esperamos, venha a ser uma referência a nível Europeu”.

Assim, com a aprovação do novo normativo, é consolidada a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas em articulação com a atual base de caixa modificada, estabelecendo-se os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo com o objetivo de fomentar a harmonização contabilística, institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, reforçando o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e permitindo a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas (Decreto-Lei n.º 192/2015).

Na opinião de Jesus e Figueiredo (2015: 28), com o novo sistema o “que se pretende é alterar a forma de pensar a contabilidade do Estado, introduzindo neste grande universo de transações, operações, acontecimentos e condições uma nova visão de relato baseado num novo figurino de registo”.

Assim, com o SNC-AP ocorre uma uniformização de procedimentos levando a um aumento da fiabilidade da consolidação de contas, dada a aproximação deste ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no setor privado e nas entidades do setor não lucrativo.

Este novo normativo, que era para entrar em vigor no dia 01 de janeiro de 2017, previa um período experimental para as entidades piloto durante o ano de 2016, com o objetivo de verificar as principais dificuldades da implementação do sistema e analisar eventuais lacunas existentes.

Dado o adiamento, através do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, o diploma passou a ser de carácter obrigatório a partir de 01/01/2018, e aplicável a:

Todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da Segurança Social, e às entidades públicas reclassificadas. ...o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015 e artigo 26.º Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio).

O novo normativo integra os três subsistemas de contabilidade orçamental, financeira e de gestão (artigo 4.º); assenta numa estrutura conceptual, à semelhança do que já acontece com o SNC empresarial; e compreende um conjunto de vinte e sete normas de contabilidade pública (NCP). Destas, vinte e cinco são normas contabilísticas e de relato financeiro, uma de relato orçamental e uma para o sistema de contabilidade de gestão. O SNC-AP integra também um plano de contas multidimensional, que servirá de base aos relatos orçamental, financeiro e estatístico, bem como os modelos harmonizados para elaboração das demonstrações financeiras e de relato orçamental (NCP 1 e NCP 26) (Decreto-Lei n.º 192/2015).

Com este novo referencial, e como se poderá visualizar na figura 2, pretende-se o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo e de informação, a saber (artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 192/2015):

- i) evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- ii) permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- iii) proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- iv) proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao Tribunal de Contas e às demais entidades de controlo e supervisão;
- v) proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de contas Nacionais e Regionais;
- vi) permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos; e
- vii) proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

Figura 2 - Objetivos do SNC-AP



Fonte: Adaptado de OCC (2016)

Importa referir que a característica da multidimensionalidade do plano de contas (PCM), permite a partir do mesmo código de contas obter em simultâneo informação em base de acréscimo e em base de caixa modificada (anexo III do Decreto-Lei n.º 192/2015), dado este integrar contas a serem utilizadas na contabilidade orçamental, financeira, nas contas nacionais e para efeitos do cadastro de bens e direitos (Cruz, 2015).

No que respeita às demonstrações financeiras e orçamentais, com o SNC-AP, ocorreram algumas alterações nos modelos de execução orçamental e nos modelos das demonstrações financeiras. Os modelos de execução orçamental encontram-se mais sintéticos, mas fornecem informação mais relevante. O novo modelo da demonstração de resultados apresenta os diferentes agregados de resultados. Já a demonstração de fluxos de caixa, apresenta os fluxos classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento. É introduzida uma nova demonstração financeira, a demonstração das alterações do património líquido (Carvalho & Carreira, 2016).

O artigo n.º 8 do Decreto-Lei n.º 192/2015 prevê que a regularidade técnica da prestação de contas dos serviços e organismos e a execução da contabilidade pública, passe a ser assegurada pelo Contabilista Público. A função desta figura, criada com o SNC-AP, é assumida pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade, ou na sua ausência, pelo trabalhador selecionado, de entre os trabalhadores integrados na carreira técnica superior, com formação específica em contabilidade pública.

À semelhança do que se verifica no setor privado, também no público foram estabelecidos determinados níveis de exigência distintos consoante a dimensão das entidades em causa e, neste particular, ponderando também o nível de risco (artigo n.º 5 do Decreto-Lei n.º 192/2015).

A 14 de julho de 2016 foi publicada a Portaria n.º 189/2016 que aprova as notas de enquadramento às contas do PCM do SNC-AP, cujo objetivo é ajudar na interpretação e ligação do plano de contas às respetivas normas de contabilidade pública.

O SNC-AP prevê no seu artigo 7.º a consolidação de contas orçamental e financeira das administrações públicas, compreendendo os subperímetros respeitantes à administração central, à segurança social, à administração local e às regiões autónomas.

Atualmente não se preparam demonstrações financeiras consolidadas para o setor público, no entanto elas são fundamentais para a obtenção de uma imagem completa da atividade financeira de todo o setor público, tanto para a tomada de decisão como para a prestação de contas (OCC, 2015).

Este normativo prevê ainda, a certificação legal das demonstrações financeiras e orçamentais, para todas as entidades, com exceção das entidades abrangidas pelo regime simplificado, que ficam dispensadas de apresentar contas certificadas (artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015). Monteiro (2016) é de opinião que consolidar de uma forma harmonizada todos os níveis das administrações públicas levará a uma maior transparência, utilidade e comparabilidade de todas as administrações públicas.

No V congresso dos Técnico Oficiais de Contas, de 2015, Hélder Reis, na sua intervenção, afirma que as bases de referência da reforma da contabilidade pública estariam incompletas se não tivesse ocorrido uma profunda revisão na Lei do Enquadramento orçamental (LEO). A Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, que aprova a Lei do Enquadramento Orçamental, consagra: a Entidade Contabilística Estado; os subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, financeira e gestão); a preparação de demonstrações financeiras previsionais e demonstrações financeiras trimestrais; a consolidação de contas; o custo e os resultados das políticas públicas.

Jesus e Almeida (2017: 22) referem que o governo português através do SNC-AP procurou implementar um sistema contabilístico mais transparente e que estivesse em consonância com o normativo internacional, mas a rápida elaboração deste normativo deixou muitas dúvidas e incorreções que levaram ao adiamento da sua implementação. Segundo estas autoras “só com a implementação obrigatória das EPSAS, ao nível dos Estados-Membros da UE, irá ser possível progredir no que diz respeito a uma plena harmonização dos sistemas contabilísticos públicos.”

2.3.2 Processo de transição para o SNC-AP

A plena implementação do SNC-AP em todas as entidades das administrações públicas vem generalizar a adoção do regime do acréscimo na contabilidade e relato financeiro

destas entidades e criar condições para a consequente consolidação de contas, institucionalizando o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras numa base individual e consolidada, através da uniformização de procedimentos rigorosos, contribuindo para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas (Tribunal de Contas, 2017).

Refere também o Tribunal de Contas (2017), que são grandes os desafios que a reforma da administração financeira do Estado, preconizada através do SNC-AP e da nova LEO, vem trazer e que o processo de implementação não constituirá tarefa fácil.

Determina o n.º 3 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, que compete ao membro do Governo responsável pela área das finanças promover as ações indispensáveis à implementação do SNC-AP. Neste sentido foi publicada a Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, que define um plano de ação para a disseminação e implementação gradual e consistente do SNC-AP durante o ano de 2017 junto das entidades às quais o mesmo é aplicável.

O Secretário de Estado Adjunto e do orçamento, Hélder Reis (OCC, 2015), referia que o Ministério das Finanças tinha em curso uma estratégia de implementação da reforma da contabilidade pública e que se traduzia no seguinte: i) definição de um programa de formação inicial e permanente em articulação com a OCC, institucionalizando as funções do contabilista público; ii) uma estratégia de comunicação das vantagens e implicações desta reforma; iii) desenvolvimento do sistema central de contabilidade e contas públicas (S3CP); e iv) acompanhamento das entidades piloto.

A responsabilidade pela disseminação e implementação do SNC-AP e da reforma da contabilidade e contas públicas foi atribuída à Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO) criada pelo Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro. Esta entidade tem por missão, entre outras, coordenar todo o trabalho necessário à concretização dos objetivos referidos no parágrafo anterior (artigo 1.º da Portaria n.º 128/2017).

Existem fatores que segundo a Comissão Europeia (2013), podem influenciar a natureza e velocidade das reformas, são eles: i) o ambiente político e de desenvolvimento económico; ii) o âmbito da reforma (só contabilidade ou gestão financeira pública); iii) o processo de implementação; iv) as bases contabilísticas e tecnologias da informação e comunicação e integralidade da informação; v) as mudanças na base contabilística usada no orçamento, para passar a assentar na base do acréscimo; e vi) a capacidade e competências técnicas das pessoas.

No caso português parece-nos que todos estes fatores poderão ser facilmente alcançados com a implementação do SNC-AP, isto porque, denota-se uma grande vontade e compromisso político na implementação desta reforma. Também o facto de na grande maioria das administrações públicas já ser adotada a contabilidade financeiro-patrimonial na base do acréscimo (regime já obrigatório no POCP e Planos Setoriais), constitui um fator favorável à implementação do SNC-AP. Poderá, contudo, ser necessário algum investimento, no sentido de assegurar o reforço das competências técnicas, através da formação do pessoal.

Na opinião de Monteiro (2016), o primeiro ano de adoção das novas normas será em si um desafio enorme, não só para as entidades que já têm contabilidade na base do acréscimo, mas sobretudo para aquelas entidades que apenas têm contabilidade na base de caixa ou caixa modificada. Considera que para além dos desafios de natureza técnica que se irão colocar durante a implementação, outros surgirão ao nível da gestão da mudança para que o sucesso do projeto seja garantido, nomeadamente: i) a valorização da função da contabilidade pública, onde o Ministério das Finanças deverá reforçar as competências da equipa (UniLEO) encarregada da liderança e implementação da contabilidade na base do acréscimo em todas as entidades da administração pública, colaborando com a CNC nas matérias técnicas relativas às normas, orientações e recomendações contabilísticas, julgando e tomando decisões sobre o reconhecimento e mensuração de transações e acontecimentos recorrendo a princípios e critérios harmonizados; ii) a revisão dos sistemas de informação em uso em todas as entidades da administração pública, bem como a criação de mecanismos adicionais de controlo interno que garantam que a informação produzida é completa,

fiável e que cumpre os requisitos do sistema; e iii) a preparação de planos de formação intensiva extensíveis a todos os profissionais de contabilidade, no sentido de os preparar para esta alteração ao nível da contabilidade pública.

Na perspetiva deste autor (2016: 47) o grande objetivo deste projeto é

Promover a mudança para um sistema cuja informação seja quantitativamente mais completa e abrangente e qualitativamente mais credível e útil, na base da qual todos os que têm responsabilidades pela gestão apropriada dos dinheiros públicos poderão passar a tomar melhores decisões. (...) os contribuintes têm o direito de saber e comprovar se os recursos que foram disponibilizados às entidades públicas, nos seus diversos níveis, foram usados de forma apropriada, eficiente e transparente no interesse público.

2.3.3 Aplicação pela 1.ª vez do SNC-AP

Uma vez adiada a entrada em funcionamento do ano de 2017 para 2018, passou a ser neste ano que todas as entidades públicas deveriam assegurar as condições para transitar para o SNC-AP. Para o efeito, deveriam cumprir o estipulado no artigo 14.º do decreto-Lei n.º 192/2015, cumprir o indicado no manual de implementação (MI) criado pela CNC (2016) e respeitar a IPSAS 33 – primeira adoção das IPSAS, por força do disposto no artigo 13.º, relativo à integração de lacunas, bem como o preâmbulo da Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, no que respeita às vidas úteis dos bens do ativo fixo tangível.

Estas entidades, de acordo com o novo normativo, teriam que proceder a um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública, bem como preparar a abertura da contabilidade orçamental de acordo com os requisitos definidos na NCP 26 e no manual de implementação. Assim, estas entidades deveriam: reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas normas de contabilidade pública; reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas normas de contabilidade pública; reclassificar itens que estejam reconhecidos numa determinada categoria de acordo

com o POCP ou Planos setoriais e que agora com o SNC-AP pertençam a outra categoria; aplicar as normas de contabilidade pública na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos (Rosa, 2017).

2.3.3.1 Subsistema da Contabilidade Financeira

Carvalho e Carreira (2016) identificam as áreas das demonstrações financeiras onde o impacto da transição para o novo modelo será mais marcante e onde poderá acarretar maiores dificuldades, são elas: ativos fixos tangíveis; ativos intangíveis, propriedades de investimento, provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. As terminologias de ativos contingentes, passivos contingentes e acordos de concessão, passaram a existir com este novo normativo. O SNC-AP através da estrutura conceptual define todos os elementos das demonstrações financeiras (ativos, passivos, rendimentos, gastos contribuições para o património líquido, distribuições do património líquido, entre outros), critérios de reconhecimento e bases de mensuração.

Determina o artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, nos n.ºs 3 e 4, que os ajustamentos resultantes da mudança das políticas contabilísticas devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados (conta 564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP) no período em que os itens são reconhecidos e mensurados.

Conforme definido no MI as primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, devem incluir o ano anterior como informação comparativa, sem necessidade de reexpressar a mesma de acordo com as NCP relevantes, utilizando os modelos referenciados no MI. Dando cumprimento ao estipulado de NCP1, devem as entidades que aplicam pela 1.ª vez o SNC-AP, no primeiro período de relato, divulgar o seguinte: i) a forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatado; ii) a reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido de acordo com o SNC-AP; iii) a reconciliação do resultado relatado de acordo com os normativos anteriores, respeitante ao último período das demonstrações financeiras anuais mais recentes, com o resultado de acordo com o SNC-AP relativo ao

mesmo período; iv) o reconhecimento das perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP (divulgações que, de acordo com o ponto 9 do modelo de notas previstas na NCP1, seriam exigidas, se o reconhecimento dessas perdas por imparidade ou reversões tivesse ocorrido no período que começa na data de transição para o SNC-AP); v) a distinção, nas reconciliações dos pontos (ii) e (iii), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações às políticas contabilísticas segundo os normativos anteriores (se aplicável); e vi) se as primeiras demonstrações financeiras apresentadas de acordo com o SNC-AP são ou não, as primeiras demonstrações financeiras apresentadas.

Nas primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, o comparativo com o ano anterior poderá basear-se no POCP ou planos setoriais, recorrendo a uma mera conversão dos saldos para as contas e rubricas das demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP (utilizando o modelo quadro 2. apresentado no ponto 1.3.6 do MI). Devido ao elevado custo face ao benefício que se obteria em reexpressar o ano de 2017 de acordo com o SNC-AP, entendeu a CNC (IPSAS 33) não obrigar as entidades a fazê-lo. Esta opção vai implicar uma perda de comparabilidade entre 2017 e 2018, que só será retomada com a apresentação das demonstrações financeiras de 2019.

A entidade que não tiver informação fiável sobre o custo de aquisição ou sobre o custo depreciado na data de transição para o SNC-AP, deve optar por mensurar ao justo valor os seguintes ativos: i) inventários (NCP 10); ii) propriedades de investimento se escolher o modelo de custo, previsto na NCP 8; iii) ativos fixos tangíveis (NCP 5), exceto prédios rústicos e urbanos, que podem ficar mensurados pelo seu valor patrimonial tributário, em substituição do justo valor, devendo apurar-se no caso dos prédios depreciáveis a vida útil estimada remanescente; iv) ativos intangíveis, não os gerados internamente e que cumpram os critérios de reconhecimento previstos na NCP 3, exceto quanto à mensuração do custo com fiabilidade e que cumpram os critérios associados à existência de um mercado ativo que permita a obtenção de informação para a determinação do justo valor; v) instrumentos financeiros (NCP 18); e vi) ativos de concessão de serviços (NCP 4).

2.3.3.2 Subsistema da Contabilidade Orçamental

Com o SNC-AP o subsistema de contabilidade orçamental está previsto na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental. Esta norma tem por objetivo regular a contabilidade orçamental, definindo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais de finalidades gerais (individuais, separadas e consolidadas), componentes principais de relato orçamental de uma entidade pública ou de um perímetro de consolidação de modo a assegurar a comparabilidade (Rosa, 2017).

Todo o processo orçamental passa a ser escriturado na Contabilidade Orçamental.

Assim, e de acordo com as orientações do MI, deviam as entidades durante a elaboração da proposta de orçamento para 2018 (nos modelos tradicionais que tinham vigorado) ter incorporado nas dotações iniciais a inscrever de acordo com os classificadores orçamentais, uma estimativa de compromissos assumidos até ao final de 2017 e cujo pagamento se previa ocorrer durante o ano de 2018.

Os meios financeiros líquidos existentes à data de relato de 2017, resultantes de operações de tesouraria, devem ser registados, por referência a um de janeiro de 2018, em subcontas da conta “071- Recebimentos por Operações de Tesouraria”, atendendo à natureza dessas operações.

No caso de existirem quantias, à data de 31 de dezembro de 2017, respeitantes a retenções, como com o SNC-AP estas passam a ser tratadas com operações orçamentais, devem as entidades, excecionalmente, registá-las como recebimentos de operações de tesouraria na conta *0791 – Recebimentos por operações de tesouraria*, e as entregas desses montantes devem ser registadas na conta *0792 – Pagamentos por operações de tesouraria*. Este procedimento decorre do facto destas quantias já terem sido consideradas despesa orçamental em 2017, aquando do pagamento dos valores líquidos que lhes estavam associados, pelo que não poderão voltar a serem consideradas como despesa orçamental quando se verificar o exfluxo de caixa de entrega às respetivas entidades credoras em 2018. Os ajustamentos acima referidos só vigoram no ano de 2018 (transição para SNC-AP).

A operacionalização dos movimentos respeitantes às situações acima referidas, estão descritos no MI da CNC, publicado em 2017, os quais deverão ser inteiramente respeitados aquando da transição para o SNC-AP.

No que respeita às entidades de menor dimensão e risco orçamental, abrangidas pelo regime simplificado, apenas as pequenas entidades estarão sujeitas à manutenção de uma contabilidade financeira de acordo com as NCP-PE. Nestas entidades o processo de transição, dos atuais normativos contabilísticos para o novo normativo, é idêntico ao de qualquer entidade do regime geral, mas mais simplificado.

2.3.4 Projeto Piloto – Entidades Piloto

Gomes (2015) referia que o projeto piloto, que entrou em fase experimental em várias entidades de diferentes subsectores da Administração Pública, tinha por objetivo monitorizar, acompanhar e avaliar o processo de implementação, identificando barreiras e limitações de forma a definir estratégias que garantissem o sucesso da transição e implementação, de todas as entidades da administração pública até à data definida para a adoção obrigatória do SNC-AP.

De facto, a nova LEO e o SNC-AP recomendam uma implementação que contemple um período experimental através da seleção de um grupo de entidades piloto representativas das administrações públicas e dos sistemas de informação atualmente existentes (artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 192/2015). A Direção Geral do Orçamento (DGO) identificou o conjunto das entidades piloto que durante o ano de 2016 aplicaram em paralelo com os normativos em vigor, o novo normativo (SNC-AP).

Foram convidadas 56 entidades, distribuídas por 7 referenciais contabilísticos provenientes de diferentes subsectores (administração central – 12 ministérios, administração regional, administração local e segurança social) e abrangendo diferentes sistemas de informação contabilística. O processo de seleção das entidades teve por base três aspetos: i) a diversidade de *software houses* que asseguravam o apoio tecnológico a soluções informáticas de suporte aos referenciais contabilísticos em uso

nas administrações públicas; ii) a cobertura dos diversos ministérios; iii) os diversos referenciais contabilísticos em vigor.

A lista final das entidades piloto foi constituída por 53, 12 autopropostas e as restantes convidadas. O objetivo inicial segundo o Tribunal de Contas (2016) era o de que estas entidades tivessem um acompanhamento técnico, envolvendo a DGO, a CNC e a OCC.

Segundo o Tribunal de Contas, no seu relatório intercalar I, de 2016, foi previsto um modelo de acompanhamento que contemplava: i) formação dedicada dirigida às entidades piloto; ii) adaptação dos sistemas de informação contabilística; e iii) esclarecimento de questões contabilísticas das entidades piloto, por um órgão uniformizador, para esclarecer dúvidas na interpretação do SNC-AP.

O portal SNC-AP, plataforma de apoio à implementação destinado às entidades piloto, começou a funcionar em junho de 2016. Para além de dar respostas por esta via, a CNC passou também a dar respostas por correio eletrónico e carta (Figueiredo, 2017).

Embora a documentação divulgada pela DGO, junto das entidades piloto, determinasse como início da aplicação do SNC-AP o mês de abril de 2016, e no mês seguinte a monitorização do processo, integração e validação, a verdade é que tal não veio a acontecer dado que o Sistema de integração S3CP ainda não contemplava todos os mapas necessários. Perante esta situação vieram a DGO e a CNC esclarecer que nenhuma entidade piloto iria prestar contas em SNC-AP, em 2016, devendo apenas testar os sistemas e as principais operações (Tribunal de Contas, 2016).

Com este impedimento o objetivo das entidades piloto ficou limitado a terem um balanço, que não cumpria todas as normas do SNC-AP, onde não foi possível efetuar o reconhecimento e desreconhecimento inicial de ativos, não permitindo identificar e resolver antecipadamente eventuais dificuldades.

Determina o n.º 3 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015 que “o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental”. Ainda assim, dadas as dúvidas colocadas pelas entidades piloto, veio a DGO esclarecer que estas entidades aplicam as IFRS, mas estão obrigadas

ao cumprimento dos requisitos legais no que respeita à contabilidade orçamental. E, no mesmo sentido, estabelece a circular n.º 1381 da DGO, de abril de 2016, que as entidades que aplicam as IFRS, são obrigadas a aplicar a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, e a enviar pelo portal S3CP todos os modelos orçamentais e financeiros previstos na circular (Tribunal de Contas, 2016).

No relatório intercalar I, realizado em junho de 2016, o Tribunal de Contas elenca alguns pontos que contribuíram para que o processo de transição para o SNC-AP, preconizado pelas entidades piloto, durante o período experimental, não decorresse como previsto. Destacam-se os seguintes:

- A publicação tardia, conforme se verifica na tabela abaixo, de um conjunto de diplomas e normas regulamentares veio também contribuir para o atraso na implementação do novo normativo, considerando que a ausência de definição legal, atrasa os procedimentos de avaliação de ativos, passivos e responsabilidades, cuja informação é necessária para a elaboração do balanço de abertura, impede o rigor necessário na elaboração de requisitos técnicos dos sistemas a considerar nos cadernos de encargos, levando a um atraso no lançamento dos procedimentos de contratação, e contribui para a inércia destas entidades, dado sentirem que não estão definidas as esferas de atuação e responsabilidades;

Tabela 1 - Estrutura normativa (legislação/regulamentação), já publicada e que aguarda ainda publicação.

Estrutura Normativa	Legislação/Regulamentação
Estrutura Conceptual Informação Financeira	Anexo I do D/L 192/2015 de 11/9
Normas de Contabilidade Pública 1 a 27	Anexo II do D/L 192/2015 de 11/9
Norma de Contabilidade Pública - PE	Anexo da Portaria 218/2016 de 9/8
Modelos de Demonstrações Financeiras	NCP 1
Modelos de Demonstrações Orçamentais	NCP 26
Plano de Contas Multidimensional	Anexo III do D/L 192/2015 de 11/9

Notas de Enquadramento ao PCM	Portaria 189/2016 de 14/7
Classificador Complementar 1 - Entidades	Anexo III do D/L 192/2015 de 11/9
Classificador Complementar 2 - Cadastro e Vidas úteis de AFT/AI/PI	Anexo III do D/L 192/2015 de 11/9
Normas de Implementação	Site da CNC
Regulamento de Formação de Contabilista Público (artº 8º e 16º do D/L 192/2015)	Aguarda
Regulamento da certificação das Demonstrações Orçamentais (artº 16 do D/L 192/2015)	Aguarda

Fonte: Adaptado de OCC (2016)

- A falta de calendarização da formação a ministrar aos técnicos e funcionários que iriam trabalhar com o novo normativo. Tornava-se necessário também combater a resistência à mudança, natural quando ocorre um processo de transição, motivando não só os funcionários, mas também os dirigentes para compreenderem a nova filosofia contabilística e de prestação de contas, contribuindo para a reestruturação da informação financeira e uma melhoria contínua da sua qualidade e utilidade;
- A grande diversidade de sistemas de informação contabilística existentes nas entidades da administração pública, com graus de integração variável, obrigava a uma adaptação e a uma definição criteriosa de requisitos a que os sistemas teriam que obedecer a fim de dar cumprimento ao novo referencial (SNC-AP);
- O atraso verificado no desenvolvimento, por parte da DGO, do portal S3CP, para recolha de informação individual do balancete e demonstrações orçamentais e financeiras, devendo esta no seu reporte cumprir um conjunto de requisitos e regras de validação;
- A falta de clarificação face às competências e responsabilidades que a nova figura do contabilista público irá ter no exercício da sua função. O SNC-AP considera tratamentos contabilísticos alternativos e o uso de estimativas que apelam ao juízo profissional por parte destes profissionais, acarretando riscos em termos de comparabilidade e qualidade da informação;

Todos estes fatores contribuíram, tal como antes referido, para que não fosse possível às entidades piloto a prestação de contas em SNC-AP em 2016, limitando-se estas apenas ao registo de algumas transações de acordo com este normativo e a testar o reporte da informação pelo S3CP.

A avaliação feita pelo Tribunal de Contas no que respeita ao modelo de acompanhamento definido para a transição para o SNC-AP das entidades piloto é pouco satisfatória, destacando como falhas: i) formação em SNC-AP insuficiente dado a complexidade de determinadas matérias; ii) falta de sensibilização e envolvimento ativo no processo de transição por parte dos dirigentes, dada a importância e utilidade do novo normativo; iii) dificuldades de adaptação ao novo normativo por parte do S3CP, encontrando-se este numa fase muito embrionária; iv) dificuldades de adaptação dos sistemas informáticos; v) dificuldades na obtenção de esclarecimentos por parte do portal colaborativo disponibilizado pela CNC.

Com a publicação da Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril, para além das entidades piloto deverem utilizar o SNC-AP a título experimental, passaram também todas as entidades abrangidas por este normativo a preparar o processo de transição e iniciar a aplicação do SNC-AP, a título experimental, em 2017 (artigo 1.º).

A operacionalização da UniLEO foi também prevista nesta portaria, bem como foi nomeado o coordenador e responsável técnico desta entidade. Competia-lhe a implementação do S3CP e da ECE, a definição dos requisitos técnicos e funcionais para os sistemas de informação contabilística e para a sua integração com o S3CP, bem como a certificação do cumprimento dos requisitos das diferentes aplicações informáticas que sirvam de suporte ao processo contabilístico e de prestação de contas das entidades públicas, a preparação de instruções e manuais contabilísticos por áreas ao nível do reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, a elaboração de um plano de formação em articulação com as entidades públicas e ordens profissionais relevantes e a coordenação da reforma ao nível das administrações públicas (artigo 2.º).

Foi também criado um subgabinete específico, dentro do gabinete técnico da UniLEO, para acompanhar a implementação da reforma da contabilidade pública, com o objetivo

de assegurar a correta transição para o SNC-AP e proceder em articulação com a Inspeção-Geral de Finanças à monitorização junto das entidades públicas sujeitas ao SNC-AP dos mecanismos e processos em curso de transição para o SNC-AP (artigo 6.º).

O Tribunal de Contas (2017) no âmbito de um questionário com o objetivo de avaliar o grau de preparação das entidades para aplicarem o SNC-AP, concluiu que das 135 entidades que responderam, 110 apresentavam preparação insuficiente, 24 preparação razoável e só 1 entidade piloto se encontrava muito bem preparada. Estas entidades apontavam como dificuldades sentidas: i) a formação de pessoal já iniciada, mas ainda a necessitar de ser complementada em determinadas matérias específicas; ii) a adaptação dos sistemas informáticos ao SNC-AP, também já iniciada, mas que se encontrava numa fase ainda um pouco embrionária; iii) a realização de testes quanto ao funcionamento do sistema de contabilidade e fluxo de informação, iniciado em muito poucas entidades; e iv) a identificação, análise e solução técnica de eventuais situações contabilísticas complexas.

Estas entidades (135), quando questionadas quanto à data prevista para iniciar a aplicação do SNC-AP, na sua maioria não responderam.

Nesta data, alertava o Tribunal de Contas (2017) para a necessidade das entidades da Administração Pública reverem e atualizarem o sistema de controlo interno, dado que a nova LEO e o SNC-AP apontam para um reforço do controlo operacional ao nível da própria entidade. Alertava também para a necessidade de tomarem

Medidas pertinentes e em tempo oportuno que assegurem o cumprimento do novo calendário fixado para a aplicação do SNC-AP por todas as entidades abrangidas a 01/01/2018, bem como o objetivo de médio prazo de elaborar demonstrações financeiras previsionais do Orçamento de Estado para 2019 e as respetivas demonstrações financeiras na conta geral do Estado (Relatório intercalar II, março 2017: 24).

Constatamos pela análise feita ao último relatório de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas em 2019, que, apesar das muitas recomendações que foram apresentadas ao longo dos três últimos anos às diversas entidades envolvidas neste processo, ainda

subsistem muitos constrangimentos à plena implementação do SNC-AP, destacando-se os seguintes:

- 1- A existência de entidades que em 2018 não aplicaram o novo normativo, porque: i) foram excecionadas dessa aplicação pelo DLEO 2018 (administração local, segurança social, Caixa Geral de Aposentações e Santa Casa da Misericórdia); ii) não se consideram abrangidas pelo normativo; iii) não conseguiram ainda efetuar a transição;
- 2- Os sistemas informáticos ainda continuam em fase de adaptação ao normativo, às regras de reporte ao S3CP, aos sistemas de centralização setoriais e às normas interpretativas da CNC. Esta situação decorre do facto das entidades enquadradas nas administrações públicas utilizarem diferentes sistemas de informação contabilística desenvolvidos por diversas empresas de *software*;
- 3- O sistema central de recolha de informação S3CP e os sistemas setoriais continuam a ser objeto de desenvolvimento, não se encontrando ainda preparados para substituir os sistemas adaptados ao anterior normativo.
- 4- As funções do contabilista público e a formação inicial e subsequente em contabilidade pública continuam ainda por regulamentar;
- 5- Continuam também por regulamentar aspetos quanto ao próprio normativo, que podem ter impacto nos registos contabilísticos e desenvolvimentos já efetuados;
- 6- Encontra-se também por rever e regulamentar legislação respeitante: i) aos classificadores orçamentais; ii) ao modelo de controlo interno das entidades públicas; iii) ao regime de gestão financeira das entidades públicas; e iv) ao modelo de certificação legal de contas das demonstrações orçamentais;
- 7- As dificuldades identificadas são transversais a todas as entidades e resultam de: i) falta de recursos humanos e falta de preparação técnica para enfrentarem as exigências do novo normativo; ii) dificuldades de adaptação das soluções informáticas; e iii) défices de estratégia e comunicação, que evidenciam baixo envolvimento da estrutura hierárquica na implementação do SNC-AP;

- 8- Encontra-se por completar o relatório de acompanhamento e avaliação do processo de transição por parte da UniLEO, não sendo possível avaliar o ponto da situação da transição, nem identificar e corrigir problemas de forma sistemática;
- 9- Dificuldades sentidas pelas entidades coordenadoras dos programas orçamentais em acompanhar o processo de transição das entidades envolvidas, decorrentes da não disponibilização por parte da UniLEO de ferramentas de tratamento e pesquisa eficientes das respostas reportadas pelas entidades ao questionário de transição;
- 10- Dificuldades sentidas pelas entidades no que respeita ao desenvolvimento dos procedimentos necessários para elaborar o balanço de abertura e executar a contabilidade em SNC-AP;
- 11- Ainda não foram adotadas soluções setoriais específicas para as freguesias, escolas do ensino não superior e serviços externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, levando à não aplicação integral do novo normativo; e
- 12- Quanto à consolidação de contas, encontra-se ainda por designar a entidade consolidante e por definir os procedimentos de consolidação em função do sistema a adotar. A solução de consolidação encontra-se em fase de desenvolvimento, embora com um atraso bastante considerável face ao calendário previsto, podendo vir a inviabilizar a sua adoção por setores que tenham que prestar contas consolidadas respeitantes à execução de 2018 e que por isso sejam obrigadas a desenvolver soluções próprias.

Na tabela seguinte é feita uma síntese das principais lacunas detetadas pelo Tribunal de Contas, aquando da realização das sucessivas auditorias à implementação do SNC-AP e nova LEO, em quatros momentos diferentes. Ou seja, embora já tenham sido realizadas cinco auditorias, optámos por não sintetizar os resultados do II relatório intercalar, de março de 2017, por não apresentar alterações significativas relativamente à auditoria realizada em 2016.

Tabela 2 – Lacunas identificadas pelo Tribunal de Contas nas auditorias realizadas à implementação do SNC-AP e nova LEO.

Relatório Intercalar I (junho 2016)	Relatório Intercalar III (outubro 2017)	Relatório Intercalar V (maio de 2018)	Relatório Intercalar VI (abril de 2019)
1. Publicação tardia de um conjunto de diplomas e normas regulamentares.	Sem alterações.	Verifica-se um agravamento dos atrasos nos 31 projetos previstos no plano de implementação da LEO, nomeadamente no que respeita à revisão de diplomas basilares da contabilidade pública que deveria ter sido concluída em 2017.	Continua por rever e desenvolver o quadro legal e regulamentar, fundamental à total implementação da LEO e SNC-AP. Ainda não foram recalendarizados importantes projetos, como a implementação integral do sistema S3CP, bem como a revisão/regulamentação de uma série de diplomas.
2. Ausência de publicação de diplomas e normas regulamentares.	Sem alterações. Verifica-se não existir uma definição clara de responsáveis pela liderança e execução no processo.	Foi constituída a Comissão de Acompanhamento da Reforma da Contabilidade e Contas Públicas, com o objetivo de acompanhar a implementação da reforma da contabilidade pública. São definidas as entidades coordenadoras que em articulação com a UniLEO acompanham as entidades coordenadas.	Ainda não foram atribuídas as competências específicas às entidades coordenadoras dos programas orçamentais para o acompanhamento da reforma da contabilidade e contas públicas. Falta a revisão/regulamentação do modelo de controlo interno das entidades públicas, do modelo de certificação legal das Demonstrações Financeiras.
3. Falta de uma calendarização com a formação inicial e subsequente a ministrar a técnicos (contabilista público) e funcionários.	Aprovado o plano de formação para as funções de contabilista público a 17/10/17. Continua sem ser definido plano de formação para os restantes funcionários.	A formação inicial e subsequente em contabilidade pública para as funções de contabilista público, continua dependente da decisão quanto ao estatuto de contabilista público. A disponibilizar o plano de formação global entre novembro de 2017 e junho de 2018, destinado a todos os trabalhadores em funções públicas.	Sem alterações no que respeita à formação inicial e subsequente em contabilidade pública para as funções de contabilista público. Constata-se também em algumas entidades, uma escassez de recursos humanos e preparação insuficiente para enfrentar as exigências no novo normativo.
4. Grande diversidade de sistemas informáticos de informação contabilística.	Sem alterações.	As <i>software houses</i> , ao longo de 2017, enviaram ficheiros de teste e foram corrigindo as falhas detetadas. No entanto mantém-se ainda algumas limitações.	Sem alterações. Continua a verificar-se uma insuficiente adaptação das soluções informáticas.

Relatório Intercalar I (junho 2016)	Relatório Intercalar III (outubro 2017)	Relatório Intercalar V (maio de 2018)	Relatório Intercalar VI (abril de 2019)
5. Atraso no desenvolvimento do Portal S3CP, por parte da DGO.	Sem alterações.	Até 21/03/2018, não foi possível a nenhuma entidade o reporte da informação prevista ao S3CP.	Não está assegurada a operacionalização do S3CP, de modo a, para além de receber informação, permitir a produção de informação financeira adequada.
6. Falta de clarificação das competências e responsabilidades do Contabilista Público.	Sem alterações.	Sem alterações.	Sem alterações.
7. Atraso nas respostas dadas às entidades por parte do Portal colaborativo da CNC.	Publicação do manual de implementação, do SNC-AP, 1ª e 2ª versões. Contudo aumentou o tempo de resposta por parte da CNC às entidades.	A capacidade da CNC responder em tempo útil às dúvidas colocadas pelas entidades não está assegurada, devido ao crescente número de entidades envolvidas no processo de transição.	Apesar de se ter verificado uma melhoria na taxa de respostas, relativamente às questões colocadas pelas entidades, alerta a CNC, que eventuais crescimentos significativos de questões poderão implicar constrangimentos acrescidos, condicionando o tempo útil de resposta.
8. Ausência de uma estratégia global de implementação do SNC-AP, articulada com a nova LEO.	Parcialmente resolvido, através da publicação da Portaria n.º 128/2015, de 5 de abril. Não existe um ponto de situação fiável quanto ao grau de preparação das entidades para a implementação. Falta de monitorização do processo.	Elaboração de um questionário para recolha sobre o ponto da situação das entidades, relativamente à transição para o SNC-AP. No entanto só em abril de 2018 foram garantidas as condições para a efetiva recolha e tratamento da informação. Continua por formalizar a designação dos membros dos respetivos gabinetes.	Está por completar o acompanhamento e avaliação do processo de transição, dado não existir um ponto de situação que permita a identificação e correção de problemas de forma sistemática. O modelo de governação da UniLEO não foi integralmente operacionalizado. Assim como os mecanismos de articulação com as diferentes entidades não se demonstraram eficazes.
9. Custos acrescidos por adaptações sucessivas aos sistemas, por falta de definição de regras e instruções pertinentes, no que respeita à articulação do SNC-AP com a nova LEO.	Sem alterações.	Falta de coordenação nas vertentes legal, técnica e contabilística, com impacto nos sistemas de informação, que se traduz em custos acrescidos e colocam em causa o processo de implementação do novo normativo.	Sem alterações.
10. Falta de sensibilização e envolvimento por parte dos dirigentes, para a importância e utilidade do novo sistema contabilístico.	Sem alterações.	Sem alterações.	Sem alterações.

Relatório Intercalar I (junho 2016)	Relatório Intercalar III (outubro 2017)	Relatório Intercalar V (maio de 2018)	Relatório Intercalar VI (abril de 2019)
11.	Ainda não definida a arquitetura técnica do funcionamento dos sistemas contabilísticos locais com a tesouraria do estado e dos sistemas centrais de planeamento e reporte. Plano de implementação da LEO definido a 23/06/17.	A componente solução de consolidação de contas ainda não tem equipa constituída. Embora esteja previsto que o projeto financiado pela Eurostat decorra entre janeiro de 2018 e junho de 2019.	Continuam por concretizar etapas essenciais para assegurar a implementação de ECE, nos termos da LEO.
12.	Ausência de enquadramento legal, no que respeita ao universo de entidades a abranger nas DF consolidadas no âmbito da CGE.	O processo de implementação da ECE, está, ainda, dependente do desenvolvimento de outros projetos que constam do plano de implementação da LEO, incluindo a revisão de um conjunto importante de diplomas. Ainda não foi nomeada a entidade responsável pela preparação das contas consolidadas.	O desenvolvimento da solução de consolidação tem um atraso significativo face ao calendário previsto, o que coloca em risco uma adequada fase de testes antes da sua entrada em funcionamento, para a CGE de 2021.
13.	O plano de implementação da LEO contém um eixo destinado à reforma do modelo de controlo interno a auditoria.	Sem alterações	Sem alterações.
14.	Dificuldades sentidas pelos SFA na elaboração de caderno de encargos, face à indefinição do quadro legal.	Sem alterações.	Sem alterações
15.		Ausências de medidas consideradas necessárias para eliminar os constrangimentos sectoriais específicos, como os das freguesias, escolas de ensino não superior e serviços externos do MNE, que ponham em causa a implementação do SNC-AP.	Sem alterações. Constata-se que para além das entidades excecionadas pelo DLEO de 2018 e pela LEO de 2019, muitas outras entidades não aplicaram o SNC-AP.

Fonte: Elaboração própria.

Em 2018 o decreto de execução orçamental, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio, nos artigos 26.º e 27.º, determina a adoção e aplicação do SNC-AP e o envio

da informação ao sistema S3CP, bem como a adoção de sistemas de informação contabilística, por todas as entidades abrangidas pelo SNC-AP.

No entanto, é ponto assente que não foi possível a transição integral de todas as entidades abrangidas pelo SNC-AP a 01/01/2018. O adiamento de algumas entidades, como é o caso das entidades da administração local, escolas de ensino não superior, instituições da segurança social, Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, Caixa Geral de Aposentações, e as entidades do Ministério dos Negócios Estrangeiros, penaliza as entidades que preparam atempadamente o processo de transição.

3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

Neste capítulo procura explicar-se a base metodológica que serviu de suporte à pesquisa desenvolvida e que se enquadra num paradigma interpretativo-qualitativo. Procede-se, em primeiro lugar, à descrição da abordagem selecionada, seguindo-se a identificação dos instrumentos de recolha de informação utilizados e, finalmente, descrevem-se os procedimentos de análise da informação recolhida que foram adotados.

3.1 Abordagem metodológica

Segundo Augusto (2014) a escolha da metodologia de investigação não pode ser uma mera questão de preferência, ela terá de estar relacionada com as questões que o investigador coloca, com a natureza do que se pretende conhecer e com o tipo de respostas que se espera obter.

Ora, este estudo tem como grande objetivo procurar aferir o grau de implementação do SNC-AP no subsetor do Ensino Superior Público em Portugal com referência a 31 de dezembro de 2018, sendo certo que tal implementação pressupõe que cada entidade enfrente e ultrapasse o necessário processo de transição que abrange desde a atualização de *softwares*, à revisão dos critérios de reconhecimento e mensuração de elementos patrimoniais, à adaptação a novos mecanismos e conteúdos de reporte para as entidades competentes, entre outros. Trata-se, pois, de um processo naturalmente complexo em que as entidades não estão sós, podendo e devendo procurar o apoio fundamental nas estruturas que foram criadas com esse fim (UniLEO, por exemplo) e que simultaneamente devem ser motores dessa transição. No entanto, tal como os sucessivos relatórios do Tribunal de Contas vêm expondo, o processo não está a ser simples e muito menos está a acontecer com a celeridade prevista. O adiamento de uma transição completa já se tornou um exercício de rotina a cada aproximar da data limite para a sua concretização. Existem, contudo, entidades que conseguiram transitar e que já procedem à prestação de contas de 2018 em SNC-AP. Este estudo pretende mostrar a realidade das entidades pertencentes ao subsetor do Ensino Superior Público português.

Assim sendo, para além de se procurar aferir em que medida a transição está consumada, pretende-se, relativamente às entidades que já efetuaram a transição, perceber que dificuldades, se é que as houve, foi necessário transpor, quanto àquelas que ainda não transitaram, conhecer os fatores que justificam que tal ainda não tenha acontecido e se eles estão alinhados com os argumentos apresentados pelo Tribunal de Contas para o setor das administrações públicas em geral.

O tema objeto de estudo é relativamente atual, não existindo ainda um grande número de estudos empíricos sobre esta temática. O Tribunal de Contas efetuou durante os anos de 2016, 2017 e 2018, com alguma regularidade, auditorias à implementação do SNC-AP e da ECE. Contudo, os relatórios apresentados analisam o ponto da situação relativamente ao processo de transição no universo das entidades pertencentes às Administrações Públicas, mas não especificam em concreto nenhum subsetor, justificando, portanto, a pertinência deste estudo para um subsetor específico.

Assim, atendendo ao objeto de estudo e às questões de investigação formuladas, esta investigação segue uma metodologia qualitativa de natureza interpretativa, já que se procura, em abstrato, compreender um processo de mudança, mais especificamente, o processo de transição entre dois sistemas contabilísticos.

Na metodologia qualitativa o investigador é envolvido com a realidade que investiga, sendo-lhe atribuída uma maior responsabilidade no que respeita à interpretação do real e à divulgação social dessa leitura. Este torna-se no “intérprete” do grupo estudado, cuja preocupação é fornecer uma versão credível da realidade estudada (Silva, 2013).

Quanto à natureza interpretativa da investigação, esta decorre da leitura lógica, sistemática e justificada da informação recolhida, e que impõe ao investigador o compromisso com uma análise de dados que torne possível a interpretação do contexto estudado para além do óbvio (Teodoro *et al.*, 2018).

A pesquisa bibliográfica desenvolvida permitiu definir as etapas da pesquisa deste estudo. Neste caso a revisão da literatura centrou-se principalmente na análise de estudos relacionados com a transição para o novo normativo (SNC-AP). Procurou-se analisar o processo de transição e implementação do SNC-AP nas entidades piloto,

tentando identificar as dificuldades sentidas e os motivos da não transição de algumas entidades no período que estava definido.

3.2 Instrumentos de recolha de informação

Na investigação qualitativa existem uma diversidade de instrumentos de recolha de informação, tais como a análise documental, as entrevistas, a observação direta ou participante, as gravações vídeo e áudio e os questionários (Yin, 2010; Teodoro *et al.*, 2018).

Como tal, o importante é que se realizem combinações de técnicas de recolha de dados apropriadas e que permitam a sua melhor compreensão. E foi precisamente nesse sentido que para a realização deste estudo se recorreu à análise documental e à realização de um questionário submetido a todas as instituições de ensino superior público dotadas de autonomia administrativa e financeira.

Assim, relativamente à análise documental, incidiu sobre textos diversos e documentos oficiais, tais como diplomas legais e relatórios de entidades oficiais, e permitiu traçar a evolução da contabilidade pública em Portugal desde o século XVIII até ao presente, com particular enfoque a partir da década de 90 do século XX. Quando reportada aos últimos 4/5 anos, permitiu perceber a evolução do processo de transição das administrações públicas para um novo modelo de normalização contabilística em testes desde 2016. Quanto ao questionário (Anexo 1), foi elaborado tendo em conta os objetivos de investigação delineados e muito em particular as questões de investigação a que se pretende dar resposta, e que naturalmente decorrem do ponto de situação que a análise documental permitiu fazer. É composto por um conjunto de questões de resposta múltipla e de resposta aberta, enviado a 89 entidades pertencentes ao subsector do Ensino Superior Público.

A rede pública de Ensino Superior Politécnico é constituída por quinze Politécnicos, cinco escolas não integradas e sete escolas politécnicas integradas em Universidades. No que respeita à rede do Ensino Superior Universitário, esta é composta por quinze universidades.

Este estudo desenvolveu-se durante os meses de abril e maio de 2019, coincidindo precisamente com o período da prestação de contas relativas a 2018 destas entidades.

3.3 Procedimentos de análise de dados

A análise de dados é uma fase fundamental do trabalho de investigação.

Na opinião de Correia (2004), a análise de dados qualitativos é um processo criativo que exige rigor intelectual e muito trabalho e onde não há fórmulas como na estatística. Este processo de análise exige a segmentação dos dados a partir da identificação de temas e padrões. Segundo este autor, a análise e a interpretação são processos concetualmente diferentes. A análise traduz-se no processo em que se organizam os dados, se procuram padrões e definem categorias e unidades descritivas básicas. Enquanto que a interpretação consiste no processo de reconstrução e síntese, onde se procura dar sentido e significado à análise feita.

Yin (2010) defende que toda a análise de dados deve seguir uma estratégia analítica geral, definindo as prioridades para o que analisar e porquê. E enumera quatro estratégias: contar com as preposições teóricas; desenvolver descrições de caso; usar dados quantitativos e qualitativos; e examinar as explicações rivais. A estratégia escolhida irá ajudar no tratamento das evidências de forma imparcial com o objetivo de produzir conclusões analíticas e eliminar interpretações alternativas.

Atendendo ao objetivo do estudo, a estratégia seguida conta com as preposições teóricas já que, de certa forma, os resultados a alcançar hão-de estar alinhados com as conclusões dos sucessivos relatórios do Tribunal de Contas, não obstante esperar-se que permitam ter uma leitura particular para o subsetor do ensino superior público em Portugal. Assim, toda a análise aos dados recolhidos é sistematizada na procura de responder aos objetivos de investigação formulados.

Os resultados do trabalho de investigação decorrentes da informação recolhida através dos questionários serão apresentados no capítulo seguinte.

4. ESTUDO EMPÍRICO

O sistema educativo português encontra-se regulado pela Lei de Bases do sistema educativo e é desenvolvido em três níveis: ensino básico, secundário e superior.

O Ensino Superior Público em Portugal organiza-se num sistema binário que integra o ensino universitário e o ensino politécnico, os quais abarcam estruturas de organização e dimensão diversificadas e de diferente natureza jurídica (artigo 3.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro). O ensino universitário inclui as universidades, os institutos universitários e outros estabelecimentos de ensino universitário, enquanto que o ensino politécnico compreende os institutos politécnicos e outros estabelecimentos de ensino politécnico.

O Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior (RJIES), aprovado pela Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, regula a constituição, as atribuições e organização destas Instituições, o funcionamento e competência dos seus órgãos e, ainda, a tutela e fiscalização pública do Estado sobre as mesmas, no quadro da sua autonomia.

Quanto à autonomia, as instituições de ensino superior públicas gozam de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar face ao Estado, com diferenciação adequada à sua natureza.

As universidades e institutos politécnicos podem compreender unidades orgânicas autónomas, com órgãos e pessoal próprios, designadamente: a) unidades de ensino ou de ensino e investigação adiante designadas escolas; b) unidades de investigação; e c) bibliotecas, museus e outras.

Estabelece o n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, no que respeita aos Serviços e Fundos Autónomos, que os serviços e organismos só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira quando este regime se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das suas despesas totais, depois de retiradas as despesas cofinanciadas pelo orçamento das Comunidades Europeias. Estes serviços são dotados de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

Mas, o RJES veio introduzir profundas alterações no modelo de organização e gestão das Instituições do Ensino Superior. Grande parte das suas unidades orgânicas perderam autonomia financeira e foram integradas nos Politécnicos e Universidades, ficando apenas com autonomia financeira os Serviços de Ação Social. Esta situação levou a que muitas unidades orgânicas deixassem de ter a responsabilidade de elaborar contas individuais, passando esta a ser uma responsabilidade dos respetivos Politécnicos e Universidades em que estão integradas.

Para este estudo interessava, desde logo, perceber quais eram as entidades de ensino superior públicas que gozavam de autonomia financeira, pois só estas estão diretamente obrigadas à prestação de contas.

Consultada a página *web* da UniLEO, verificou-se que as entidades obrigadas à integração de ficheiros no S3CP, e, portanto, com autonomia financeira, de acordo com a norma técnica n.º 1/2017 da UniLEO, pertencentes ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, são 89.

Desta forma, a população objeto de estudo tendo em vista os objetivos de investigação propostos, são aquelas oitenta e nove entidades.

4.1 Desenvolvimento do estudo empírico

4.1.1 Ponto de situação – Universo de transição

O SNC-AP veio substituir o POCP e planos de contas setoriais, constituindo assim uma ferramenta de harmonização contabilística interna e externa. A implementação deste novo normativo, que se insere num processo mais amplo de reforma da administração financeira do Estado, iniciado com a nova LEO, é interdependente desta.

Após o adiamento por um ano, a data de aplicação obrigatória do SNC-AP foi fixada em 01 de janeiro de 2018, para todas as entidades previstas no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Mas o Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio (DLEO), veio desde logo excepcionar da sua aplicação, em 2018, as entidades da administração local, as instituições de segurança social, a Santa Casa da Misericórdia de

Lisboa e a Caixa Geral de Aposentações (artigo 97.º). Este diploma previu a transição na administração local a partir de 01 de janeiro de 2019, mas não estabeleceu datas para as restantes entidades excecionadas.

Contudo, a Lei do Orçamento de Estado para 2019 (LOE) voltou a adiar a aplicação do SNC-AP na administração local (artigo 98.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), não definindo novas datas.

Também a Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto, adiou a plena aplicação da LEO por dois anos, ou seja, para o exercício orçamental de 2021 (n.º 3 do artigo 5.º).

É evidente que os sucessivos adiamentos são a prova de que o processo é complexo e por isso mesmo as estruturas de apoio foram sendo reforçadas ao longo do tempo. Assim, para além da UniLEO, criada em 2016, foi também criada a Comissão de Acompanhamento da Reforma da Contabilidade e Contas Públicas, tendo como objetivo acompanhar a implementação da reforma da contabilidade pública e sendo formada por um leque alargado de entidades com funções de coordenação, ordens profissionais e estruturas associativas. Desde julho de 2017 a até ao presente, as reuniões desta comissão, feitas com uma periodicidade mensal, têm incidido apenas sobre os progressos e constrangimentos do processo de transição para o SNC-AP.

A UniLEO em articulação com as Entidades Coordenadoras dos programas orçamentais (identificadas na tabela 3) procedem à monitorização junto das entidades públicas sujeitas ao SNC-AP dos mecanismos e processos em curso de transição para o SNC-AP e ainda a CNC, quanto ao esclarecimento de questões contabilísticas.

Tabela 3 - Entidades Coordenadoras por Programas Orçamentais.

Entidade coordenadora	Programa orçamental
Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros (SGPCM)	PO02 – Governação; PO09 – Cultura e PO14 – Planeamento e infraestruturas
Secretaria-Geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros (SGMNE)	PO03 – Representação externa
Secretaria-Geral do Ministério das Finanças (SGMF)	PO04 – Finanças
Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública (IGCP)	PO05 – Gestão da dívida pública
Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional (SGMDN)	PO06 – Defesa
Secretaria-Geral do Ministério da Administração Interna (SGMAI)	PO07 – Segurança interna
Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça (IGFEJ)	PO08 – Justiça
Instituto de Gestão Financeira da Educação (IGeFE)	PO10 – Ciência, tecnologia e ensino superior PO11 – Ensino básico e secundário e adm. escolar
Gabinete de Estratégia e Planeamento do Ministério do Trabalho, Solidariedade e da Segurança Social (GEPMTSSS)	PO12 – Trabalho, solidariedade e segurança social
Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS)	PO13 – Saúde
Secretaria-Geral do Ministério da Economia (SGME)	PO15 – Economia
Secretaria-Geral do Ministério do Ambiente (SGMAMB/SGMATE)	PO16 – Ambiente
Gabinete de Planeamento e Políticas (GPP)	PO17 – Agricultura, florestas e desenv. rural e mar e PO18 – Mar

Fonte: Adaptado de TC (2019)

Adicionalmente, para coordenar e monitorizar o processo de implementação e transição para o novo normativo foi criado pela UniLEO um questionário a responder mensalmente pelas entidades sujeitas à aplicação do SNC-AP, que tinha por objetivo constituir um relatório individual da transição e servir em simultâneo de guião ao processo de transição.

Através das respostas obtidas, concluiu o Tribunal de Contas no seu V relatório de auditoria que muitas foram as limitações encontradas neste questionário, nomeadamente: 1) no caso das microentidades, excluía questões relativas à contabilidade financeira e não incluía a preparação do balanço de abertura; 2) o reporte mensal era obrigatório para todas as entidades, mesmo para aquelas que nada de novo tinham a reportar, no entanto esta exigência não foi devidamente percecionada pelas entidades; e 3) através das respostas recebidas denota-se um baixo envolvimento das entidades colocando em causa o processo de transição.

Se o objetivo deste inquérito era identificar áreas de risco, a dimensão das entidades, a sua capacitação para a transição e o grau de desenvolvimento dos trabalhos preparatórios, procurando depois intervir junto das entidades com maiores dificuldades, tal mecanismo não se revelou eficaz no acompanhamento do processo de transição.

Também as entidades coordenadoras referem a existência de algumas limitações nomeadamente no que respeita ao acesso à consulta das respostas das entidades das respetivas áreas de intervenção, em que não é possível listar para todas as questões as entidades em função da resposta dada.

As próprias entidades envolvidas no processo de transição para o SNC-AP, também identificam como limitações: a escassez de recursos humanos qualificados para responder ao questionário; a extensão e complexidade deste; a não existência de um manual de preenchimento; e as respostas “sim”, “não”, “não aplicável” não permitirem identificar progressos intermédios, o que condiciona a qualidade da informação prestada.

Neste contexto, vem o Tribunal de Contas no seu VI relatório de auditoria afirmar que “está por completar o acompanhamento e avaliação do processo de transição, uma vez que não existe um ponto da situação sobre a transição que permita a identificação e correção de problemas de forma sistemática.”

Constata também que as dificuldades do processo de transição são transversais e resultam de:

1. Défices de estratégia e comunicação;
2. Insuficiente adaptação das soluções informáticas;
3. Escassez de recursos humanos e preparação insuficiente para enfrentar as exigências do novo normativo.

A UniLEO, dada a necessidade de informação para efeitos de transparência, gestão e *accountability* e de assegurar a consistência da informação proveniente dos diversos sistemas de informação contabilística das entidades das administrações públicas, através da norma técnica n.º 1/2017, veio definir os requisitos técnicos e funcionais para a integração de informação contabilística, orçamental e económico-financeira, no portal S3CP.

Todas as entidades da Administração Pública abrangidas pela aplicação do SNC-AP, incluindo as entidades públicas reclassificadas, deveriam a partir de janeiro de 2018

proceder à submissão dos ficheiros de informação contabilística definidos na norma técnica n.º 1/2017, com a periodicidade aí estipulada.

Mais uma vez conclui o Tribunal de Contas no seu sexto relatório de auditoria que, apesar do período experimental alargado a todas as entidades, dando-lhes a possibilidade de adaptarem os sistemas contabilísticos ao SNC-AP e à norma técnica, verificaram-se durante o ano de 2018 elevadas dificuldades na submissão destes ficheiros, apontando este aspeto também como uma das dificuldades no processo de transição.

Estes e outros fatores que serão identificados no ponto seguinte vieram comprometer a capacidade de transição para o SNC-AP, assim como a qualidade da informação contabilística e a capacidade de a utilizar.

4.1.2 Enquadramento do estudo – Instituições do Ensino Superior Público

A implementação do SNC-AP previa um período experimental, para as entidades piloto, que deveria ter ocorrido durante o ano de 2016, e que por diversos constrangimentos foi alargado a todas as entidades a quem era aplicável, durante o ano de 2017 (Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril). O que nos leva a afirmar que a experiência piloto não cumpriu os objetivos para os quais tinha sido criada.

Decorridos três anos, verificamos que os avanços no que respeita à implementação e transição para o novo normativo (SNC-AP), ficaram muito aquém do previsto em relação ao planeado. Este aspeto é apontado pelo Tribunal de Contas como um motivo que poderá colocar em causa a elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras consolidadas para o Orçamento de Estado e para a Conta Geral do Estado previstas para o exercício de 2021 (Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto).

A mais recente auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE feita pelo Tribunal de Contas contempla o universo de todas as administrações públicas portuguesas e teve por base a informação e a respetiva documentação comprovativa solicitada às entidades envolvidas nos processos de implementação do SNC-AP e da ECE, e relata o ponto da

situação a novembro de 2018, com algumas atualizações, em alguns casos pontuais, a fevereiro de 2019.

O estudo empírico realizado tem por objetivo principal aferir o ponto da situação, relativamente à transição para o SNC-AP, do subsetor do ensino superior público, para o que foi preparado um questionário on-line remetido a todas as instituições enquadradas no âmbito da investigação.

O referido questionário é constituído por três partes: confirmação do regime da autonomia das entidades inquiridas; ponto de situação das entidades que já transitaram para o novo normativo, onde se procuram identificar as dificuldades sentidas durante o processo de transição; e ponto de situação das entidades que ainda não transitaram, procurando identificar os trabalhos em curso, bem como os motivos para a não transição.

Este questionário foi remetido para o endereço de correio eletrónico institucional, disponibilizado nas páginas *web* de cada instituição. Dado o reduzido número de respostas, aproximadamente quinze dias depois do primeiro envio voltámos a reenviá-lo insistindo na importância do seu preenchimento para o sucesso desta investigação.

4.1.2.1 Ponto da situação – Instituições do Ensino Superior Público

A análise feita aos resultados deste estudo, terá por base as oitenta e nove entidades consideradas pela Unileo no reporte quer dos questionários de transição para o SNC-AP quer da submissão de ficheiros no portal S3CP, pois serão estas as entidades que gozam do regime de autonomia administrativa e financeira. Por isso mesmo, a todas elas foi remetido o questionário a que, no entanto, nem todas responderam. Assim, a informação relativa ao número de respostas recebida encontra-se sintetizada no quadro seguinte.

Tabela 4 – Comparação do n.º de respostas ao questionário deste estudo com o n.º de respostas ao questionário de transição para o SNC-AP da UniLEO

N.º de entidades pertencentes ao universo das administrações públicas portuguesas	5187	100%	N.º de instituições pertencentes ao subsetor de Ensino Superior Público com autonomia financeira	89	100%
N.º de entidades que responderam ao questionário de transição para o SNC-AP da UniLEO	1605	31%	N.º de entidades que acusaram a receção do questionário	46	51,7%
			N.º de entidades que efetivamente responderam ao questionário	38	42,7%

A análise da tabela 4, permite-nos concluir que em termos percentuais a taxa de resposta ao questionário deste estudo se situa nos 42,7% do total de instituições do ensino superior público dotadas de autonomia financeira, embora oito das quarenta e seis entidades que reagiram à receção do questionário nos tenham comunicado via *e-mail* que não respondiam por motivos de: i) ausência de parecer da Comissão de Ética que aprovou o projeto; ii) questões éticas; iii) por ser política da instituição não responder a este tipo de questionários; ou iv) excesso de trabalho em curso na instituição.

Mesmo assim, constata-se que a taxa de resposta ao questionário deste estudo, quando comparada com a taxa de respostas obtida pela UniLEO ao seu questionário de transição para o SNC-AP, é bastante mais alta.

Face aos números relatados, apesar de ter sido inquirida toda a população, na medida em que nem todas as entidades responderam, não será possível formular conclusões gerais, já que se admite que as respostas recolhidas não serão seguramente representativas do subsetor em estudo. Dito de outro modo, as respostas recolhidas não poderão ser consideradas uma amostra aleatória já que nelas se incluem 8 das 9 entidades que participam desde 2016 no projeto de transição como entidades piloto e, além disso, não será descabido equacionar que uma das razões para a ausência de resposta por parte de algumas das cinquenta e uma entidades inquiridas possa estar no facto de não terem transitado. Mas, será sempre uma suposição que apenas poderia ser

confirmada, ou não, pela análise da prestação de contas de 2018 de todas elas, informação a que não temos acesso.

A primeira parte do questionário foi desenhada de forma a que só as entidades com autonomia administrativa e financeira respondessem ao questionário.

Na segunda parte procuramos investigar se a instituição tinha sido, ou não, entidade piloto no processo de transição para o SNC-AP e se já tinha concretizado a transição para o novo normativo contabilístico (SNC-AP). A informação recolhida encontra-se sintetizada na tabela seguinte.

Tabela 5 – Situação das entidades inquiridas relativamente à transição para SNC-AP

Questões	Universo respostas	Resposta “Sim”		Resposta “Não”	
		N.º Entidades	%	N.º Entidades	%
Foi entidade piloto no processo de transição para o SNC-AP?	38	8	21%	30	79%
A entidade já concretizou a transição para o novo normativo contabilístico (SNC-AP)?	38	35	92,1%	3	7,9%
A prestação de Contas de 2018 já respeita o novo referencial contabilístico?	35	32	91,4%	3	8,6%

Da lista de entidades piloto que integraram o projeto piloto de transição para o SNC-AP¹ fazem parte nove entidades que pertencem ao subsetor do ensino superior público, oito das quais responderam ao questionário. A entidade piloto que não respondeu ao inquérito justifica-se com a falta de um parecer necessariamente favorável da Comissão de Ética que analisou o projeto de investigação que precede este estudo. Tal situação foi impossível de ultrapassar, dado que não seria possível obter o referido parecer em tempo útil.

Neste contexto, podemos concluir que as entidades piloto do setor da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, já transitaram em 2018, para o novo normativo.

¹ Foram 53 as entidades que integraram o projeto Piloto SNC-AP, pertencentes a diversos setores da Administração Pública.

Também se verifica que três entidades responderam que a prestação de contas de 2018 foi feita de acordo com o referencial contabilístico ainda em vigor (POCE), o que presumimos que esta questão não foi devidamente interpretada no contexto correto, pois a nossa perceção é que estas entidades apenas transitaram para o novo normativo já no decurso de 2019.

O ano de 2018 seria o primeiro em que a prestação de contas seria obrigatoriamente feita em SNC-AP, mas, dados os constrangimentos já identificados pelo Tribunal de Contas nos seus relatórios de auditoria à implementação do novo normativo, veio o Tribunal de Contas através da instrução n.º 1/2019 – TC permitir às entidades, que ainda não transitaram, prestar contas nos moldes do ano anterior. As entidades que já transitaram devem prestar contas de acordo com as instruções deste documento.

No ponto cinco desta instrução, o Tribunal de Contas permite que até ao final do processo de transição das entidades para o SNC-AP, a prestação de contas possa ser efetuada através da plataforma eletrónica anterior, ainda em funcionamento.

Em relação aos obstáculos sentidos pelas entidades que já transitaram para o SNC-AP, o questionário considerava quatro situações, podendo as entidades enumerar outras.

Tabela 6 – Obstáculos sentidos durante o processo de transição para o SNC-AP

Obstáculos sentidos durante a transição	N.º Entidades que já transitaram	N.º respostas	%
Não foram encontrados obstáculos	35	2	5,8%
Falta de preparação técnica	35	22	63%
Dificuldades de adaptação aos sistemas informáticos	35	22	63%
Falta de apoio atempado e concreto por parte das entidades oficiais	35	22	63%

A tabela 6 resume a informação recolhida, constatando-se que a grande maioria das entidades que responderam (22 das 35) já transitaram para o SNC-AP, no entanto apontam como principais dificuldades sentidas durante o processo de transição: I) a falta de preparação técnica; II) dificuldades de adaptação aos sistemas informáticos; III) a falta de apoio atempado e concreto por parte das entidades oficiais.

Estas dificuldades têm vindo a ser referidas nos sucessivos relatórios de auditoria à implementação do SNC-AP, realizados pelo Tribunal de Contas, o que nos leva a concluir que os mecanismos adotados quer pela UniLEO, quer pelas entidades coordenadoras dos programas operacionais, não foram eficazes no tratamento destas situações.

Foram também enumerados por algumas entidades, os seguintes problemas:

- 1- Problemas internos no registo de processos de receita e in experiência das empresas que apoiam o sistema contabilístico desses registos;
- 2- Falta de tempo para formar os trabalhadores, devido ao elevado número de obrigações de reporte;
- 3- Falta de oferta de ações de formação sobre esta temática.

A terceira e última parte deste questionário procurava aferir o ponto da situação das entidades que ainda não transitaram para o novo normativo, tentando perceber quais os trabalhos em curso relativamente aos principais ajustamentos que é necessário fazer, bem como identificar os principais motivos para a não transição.

Todas as entidades sujeitas ao POCE, durante o ano de 2017, deveriam ter criado as condições necessárias ao processo de transição deste normativo para o SNC-AP, o que implicava apresentar o balanço de abertura de 2018, nos termos do novo normativo.

Para o efeito estas entidades teriam que proceder a um conjunto de ajustamentos no último balanço do ano de 2017, tendo por base as instruções previstas no MI da CNC, e no que respeita à integração de lacunas, seguir o definido na IPSAS 33 – First-time Adoption Of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (artigos 12.º e 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro).

Neste contexto, procurámos perceber qual a real situação destas entidades, relativamente aos trabalhos em curso. Na tabela 7 sintetizamos a informação recolhida.

Tabela 7 – Situação das entidades que ainda não transitaram para o SNC-AP

Questões – Trabalhos em curso	Universo respostas	Resposta “Sim”		Resposta “Não”		Resposta “N/A”	
		Nº Entidades	%	Nº Entidades	%	Nº Entidades	%
A entidade já definiu o plano de contas a adotar no âmbito do SNC-AP?	3	2	67%	1	33%	0	0%
Os sistemas informáticos já se encontram adaptados ao novo modelo contabilístico?	3	0	0%	3	100%	0	0%
Quanto a ativos não correntes já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?	3	0	0%	3	100%	0	0%
Quanto a ativos correntes já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?	3	0	0%	3	100%	0	0%
Quanto a passivos não correntes já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?	3	0	0%	3	100%	0	0%
Quanto a passivos correntes já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?	3	0	0%	3	100%	0	0%

A análise desta tabela permite-nos concluir que das entidades que não transitaram em 2018 para o novo normativo, duas já têm definido o plano de contas devidamente adaptado no âmbito do SNC-AP.

No que respeita aos trabalhos para elaboração do balanço de abertura, o mesmo não se constata, pois verifica-se pela resposta que ainda nada foi feito nas três entidades que responderam.

De facto, a UniLEO no seu relatório global de diagnóstico de transição para o SNC-AP – 1º Semestre de 2018 - das instituições pertencentes à Administração Pública,

apresentado em 28 de novembro de 2018, retratava a situação de um grande número de entidades que:

- 1- Ainda não tinham concluído o mapeamento das transações e outros acontecimentos com relevância Contabilística (23 pertenciam ao MCTES);
- 2- Em matéria de inventários, consideravam concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura, mas: i) possuíam inventários adquiridos através de transações sem contraprestação não mensurados ao justo valor (7 pertenciam ao MCTES), e ii) não efetuavam controlos regulares dos inventários e respetivos ajustamentos de valor (5 pertenciam ao MCTES);
- 3- Em matéria de ativos fixos tangíveis, consideravam concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura mas: i) não possuíam inventário e cadastro individualizado de todos os bens do ativo fixo tangível (neste ponto não foi identificada nenhuma entidade como pertencente ao MCTES); e ii) os bens do ativo fixo tangível não se encontravam adequadamente valorizados com base em evidência documental suportada (3 pertenciam ao MCTES);
- 4- Em matéria de ativos fixos tangíveis, consideravam concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura, mas: i) não procederam à inventariação dos bens do património histórico, artístico e cultural (5 pertenciam ao MCTES); e ii) não definiram as políticas de reconhecimento e mensuração dos bens do património histórico, artístico e cultural (13 pertenciam ao MCTES);
- 5- Não desenvolveram os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura na área das propriedades de investimento, mas que controlam ativos que se qualificam com tal (3 pertenciam ao MCTES);
- 6- Em matéria de participações financeiras, não desenvolveram os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura, mas possuem participações em entidades controladas, em associadas ou em empreendimentos conjuntos (8 pertenciam ao MCTES);
- 7- Tinham contratos de locação, mas que não procederam à sua análise de acordo com os critérios da NCP6 (9 pertenciam ao MCTES);

- 8- Não reconheceram em contas da contabilidade orçamental, as cauções e garantias recebidas (13 pertenciam ao MCTES);
- 9- Não estabeleceram os procedimentos para o registo e contabilização orçamental das retenções nos termos da NCP6 (16 pertenciam ao MCTES);

Na origem da ausência de resposta de um grande número de Instituições de Ensino Superior Públicas ao questionário desta investigação, poderão estar muitos dos constrangimentos identificados nos pontos anteriores pela UniLEO, pois verifica-se que muitas entidades pertencentes ao MCTES, ainda não tinham concluído todos os trabalhos necessários para transitar para o SNC-AP.

Quisemos também perceber junto destas entidades quais os fatores que contribuíram para o atraso no processo de transição para o SNC-AP. Para tal, elencamos o conjunto de motivos retratados na tabela abaixo.

Tabela 8 – Fatores que contribuíram para o atraso no processo de transição das entidades para o SNC-AP

Fatores que contribuíram para o atraso no processo de transição das entidades para o SNC-AP	Universo Entidades que não transitaram	Resposta “Sim”		Resposta “Não”	
		Nº entidades	%	Nº entidades	
Falta de preparação técnica	3	2	67%	1	33%
Falta de acompanhamento por parte das entidades oficiais	3	2	67%	1	33%
Dificuldades no acesso ao esclarecimento de dúvidas	3	2	67%	1	33%
Falta de recursos financeiros	3	2	67%	1	33%
Adiamento da entrada em vigor do SNC-AP	3	3	100%	0	0%

Constata-se que para duas das três entidades que não transitaram os motivos da não transição incluem: a ausência de capacidade técnica, a falta de acompanhamento por parte das entidades oficiais, a ausência de esclarecimento de dúvidas (apesar de a CNC referir que a taxa de resposta se situa nos 85%, com um tempo médio de resposta de um mês a mês e meio - relatório intercalar VI, TC), e a falta de recursos financeiros.

Também para estas entidades o adiamento da entrada em vigor do SNC-AP, foi considerado um fator para a não transição. Constatamos, curiosamente, que para uma destas entidades, este foi o único motivo indicado para não ter transitado.

E, para além dos fatores evidenciados na tabela, duas das três entidades que não transitaram indicam, por resposta aberta, que a escassez de pessoal qualificado contribuiu igualmente para que não tenham transitado.

Quanto à pergunta *“que outros fatores contribuíram para o atraso na transição”*, duas entidades referem a existência de dificuldades técnicas em termos informáticos. Concluímos assim que as dificuldades identificadas, são transversais a todas as entidades.

Concluímos, portanto, que apesar de algumas entidades terem sido excecionadas pelo DLEO de 2018 e pela LEO de 2019, da aplicação do SNC-AP em 2018, o processo de transição para este normativo está efetivamente em curso.

A mesma conclusão se poderá tirar no que respeita ao universo das Instituições de Ensino Superior Públicas, facto que se constata pelas respostas obtidas ao questionário remetido, embora não generalizada à totalidade da população estudada.

5. CONCLUSÃO

Nos últimos anos temos vindo a assistir a várias pressões institucionais, obrigando Portugal a caminhar no sentido da harmonização internacional da contabilidade pública. A grave crise financeira, a dependência de financiamento externo, a presença da TROIKA em Portugal e a desatualização, fragmentação e inconsistência da normalização da contabilidade pública nacional, constituíram as principais forças que obrigaram a um esforço acrescido de harmonização contabilística.

Neste âmbito, Portugal dá início à mais recente reforma da contabilidade pública, materializada na adoção do SNC-AP, com o objetivo de resolver os referidos problemas de desatualização, fragmentação e inconsistências do POC-P e planos sectoriais.

A efetiva aplicação do SNC-AP representa um marco de transparência e *accountability* na gestão pública e na administração financeira do Estado, na medida em que, sendo bem aplicado, permite a obtenção de informação credível e fiável acerca da forma como são geridos os dinheiros públicos, utilizados os recursos e em que medida as decisões tomadas originam obrigações e direitos que afetam as gerações futuras e a sustentabilidade das finanças públicas (Braz, OCC 2016).

Este novo normativo insere-se num processo mais amplo de reforma da administração financeira do Estado, conforme previsto na nova LEO, sendo a sua implementação interdependente.

A implementação do SNC-AP previa um período experimental, com entidades piloto, com referenciais contabilísticos diferentes e provenientes de diferentes subsectores da administração pública.

Mas, o facto de não estarem publicados diplomas complementares essenciais, de não haver formação no novo normativo e de os sistemas informáticos não estarem devidamente adaptados, levou a que estas entidades não tenham operado com tal, inviabilizando o principal objetivo deste projeto que se traduzia na recolha de informação útil para preparar o processo de transição de todas as entidades, pelo que a experiência piloto não cumpriu os objetivos para os quais foi criada.

Desta forma, o período experimental foi alargado a todas as entidades abrangidas por este diploma, permitindo-lhes assim a adaptação dos sistemas contabilísticos.

A aplicação do SNC-AP teve início a 1 de janeiro de 2018, embora tenham sido excecionadas da sua aplicação, em 2018, as entidades da administração local, as instituições da segurança social, a Santa Casa de Misericórdia de Lisboa e a Caixa Geral de Aposentações. Para além destas, o Tribunal de Contas identifica, no seu último relatório de auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE, um conjunto de outras entidades que, também em 2018, não transitaram para o SNC-AP.

O estudo empírico realizado teve por objetivo aferir o grau de implementação do SNC-AP no subsetor do Ensino Superior Público, bem como perceber quais os fatores que contribuíram para a eventual não transição para o novo normativo.

Verificamos que a transição do POC-Educação para o SNC-AP já se concretizou na grande maioria das Instituições de Ensino Superior Públicas, que responderam ao questionário deste estudo, embora tenham sentido alguns constrangimentos durante o processo de transição. As dificuldades identificadas pelas entidades que já transitaram são, de um modo geral, transversais e resultam de dificuldades de adaptação aos sistemas informáticos, falta de recursos humanos e de preparação técnica para enfrentar as exigências do novo normativo e falta de apoio atempado e concreto por parte das entidades oficiais. Para além destas estas entidades enumeram outras, a saber: i) problemas internos no registo de processos e receita e in experiência das empresas que prestam apoio ao sistema contabilístico desses registos; ii) falta de tempo para formar os trabalhadores e iii) falta de ações de formação sobre este tema.

Já as entidades que não transitaram em 2018 para o novo normativo, apontam também como motivos para a não transição a falta de preparação técnica, a falta de recurso financeiros, as dificuldades no acesso ao esclarecimento de dúvidas, a falta de acompanhamento por parte das entidades oficiais e o adiamento da entrada em vigor do SNC-AP. Verificamos existir um grande atraso no que que respeita aos principais ajustamentos a efetuar no último balanço, pois referem ainda não terem concluído os

trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura, no que respeita a ativos não correntes, ativos correntes, passivos não correntes e passivos correntes.

Verificamos que os constrangimentos sentidos pelas Instituições de Ensino Superior Públicas estão alinhados com os argumentos já apresentados pelo Tribunal de Contas para as restantes administrações públicas em geral.

Concluímos assim, que neste subsetor a transição está em curso embora não se possam formular conclusões gerais. Isto é, se as respostas obtidas fossem representativas do universo das IES públicas, daria para concluir que o processo de transição neste subsetor estaria a correr muitíssimo bem comparativamente à situação geral reportada pelo Tribunal de Contas. No entanto, considera-se que não se poderá tirar esta conclusão na medida que nas entidades que não responderam poderão estar maioritariamente incluídas entidades que não transitaram.

A principal limitação sentida na realização deste estudo prendeu-se na dificuldade em obter respostas das entidades objeto de estudo. Muitas delas invocaram como motivos para não responder ao questionário enviado, questões éticas, a ausência de um parecer favorável da Comissão de Ética que analisou o projeto, o volume excessivo de trabalho que inviabilizou o seu preenchimento e o facto de ser política da instituição não responder a questionários *on-line*, por não terem forma de comprovar que quem recorre a este método mantém o anonimato das respostas recebidas.

Por fim, consideramos que seria interessante no futuro a realização de um estudo que permita avaliar de um modo global o impacto nas demonstrações financeiras para todo o subsetor do Ensino Superior Público.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amaral, C. (2001). Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Atuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10 (2001), 33-58. Acesso em 19/06/2018, disponível em: www.repositorio.ucp.pt.

Araújo, J. (2004). A Reforma da Gestão Pública: do Mito à Realidade. Comunicação apresentada no Seminário Internacional Luso-Galaico: A Reforma da Administração Publica, Apostas e Casos de Sucesso.

Araújo, J. (2007). Avaliação da Gestão Pública: a Administração Pós Burocrática. Conferência da UNED, A Corunã Espanã, 2007. Acesso em 27/06/2018, disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/8309>.

Augusto, A. (2014). Metodologias quantitativas/ metodologias qualitativas: mais do que uma questão de preferência. *Fórum Sociológico*, Série II, 24|2014.

Azevedo, G., Oliveira, J. (2015). Transposição para a Ordem Jurídica Interna da Diretiva nº 2013/34/EU, *Revista Contabilista nº 185, OCC, agosto*.

Carvalho, A., Carreira, J. (2016). Considerações sobre o Impacto do Novo Modelo Contabilístico (SNC-AP) nas Contas das Autarquias Locais. Acesso em 04/07/2018, disponível em: www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf.

Carvalho, E. (2008). Reforma Administrativa sob o Mote do New Public Management: Os Casos de Portugal, Espanha e Irlanda. Centro de Administração e Políticas Públicas – academia.edu, Fev. 08.

Carvalho, J., Gomes, P., Fernandes, M. (2015). O processo de harmonização Internacional de contabilidade Pública em Portugal: A perspetiva de diferentes Stakeholders. Acesso em 04/07/2018, disponível em: <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/28.pdf>.

Carvalho, J. B. C. e Nogueira, S. P.S. (2006). A contabilidade pública em Portugal: opinião de especialistas. Comunicação apresentada no XII Encuentro AECA, Córdoba, Espanha, 28 e 29 de setembro de 2006. Acesso em 04/07/2018, disponível em: <http://hdl.handle.net/10198/2024>

CE, (2002). Regulamento (CE) N.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

CE, Eurostat, (2013). Documento de Consulta Publica «Rumo à aplicação de Normas Europeias de Contabilidade aplicadas ao Setor Publico (EPSAS) para os Estados-Membros da EU – Consulta pública sobre a futura estrutura e os princípios de governação das EPSAS».

CE, (2013). Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu.

CNC, (2013). Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Publicas (SNC-AP), Documento preliminar.

CNC, (2016). Manual de Implementação – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Publicas (SNC-AP) - Versão 1.

CNC, (2017). Manual de Implementação – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Publicas (SNC-AP) - Versão 2.

COM 95 (508). Harmonização Contabilística: Uma Nova Estratégia Relativamente À Harmonização Internacional. Acesso em 25/06/2018, disponível em: ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508-pt.

COM (2002) 755 final. Modernização da Contabilidade das Comunidades Europeias, Comunicação da Comissão.

COM (2003) 284 final. Modernizar o Direito das Sociedades e Reforçar o Governo das Sociedades da União Europeia – Uma Estratégia para o Futuro. Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu.

COM (2013). Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do sector público nos Estados-Membros – A adequação das IPSAS para os Estados-Membros.

Correia, J., 2004. Investigar para ensinar matemática: Contributos de um projeto de investigação colaborativa para o desenvolvimento profissional de professores. Tese de

Doutoramento, Universidade de Lisboa: Acesso em 12/05/2019; disponível em: www.esev.ipv.pt/mat1ciclo/2008%202009/Comunicacao/tese/cap6.pdf

Coutinho, C. (2008). A qualidade da investigação educativa de natureza qualitativa: as questões relativas à fidelidade e validade. Acesso em 08/05/2019 em: <http://hdl.handle.net/1822/7884>.

Cruz, S. (2015), (R) evolução do normativo contabilístico para o sector público: o SNC-AP. Revista Contabilista nº 189, OCC, dezembro.

David, F. (2016). Contributo do SNC-AP para uma maior transparência das Contas Públicas em Portugal. Revista de la Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas, XVII Encuentro AECA, Bragança, Portugal, 22 al 23 de septiembre de 2016.

DGO, (2016). Circular nº 1381-Instruções para a integração de informação orçamental e financeira, preparada de acordo com o SNC-AP, no sistema central de contabilidade e contas (S2CP).

Ferreira, C. (2013). Harmonização Contabilística no Setor Público: Constrangimentos na Adoção das IPSAS. Universidade de Lisboa.

Figueiredo, O. (2017). Contributos da CNC para a Reforma da Gestão das Finanças Publicas. Revista Revisores e Auditores, nº 77, abril_junho, p.33-37.

Gaiola, A. (2002). A Contabilidade Publica em Portugal e Espanha: Passado, Presente e Futuro. Revista Gestin, Ano I-Nº1 – julho de 2002, ISSN nº 1645-2534, IPCB, Escola Superior de Gestão.

Gomes, P. (2014). O processo de Harmonização do Sistema de Contabilidade Publica na União Europeia. Revista Contabilista nº 175, OCC, outubro.

Gonçalves, A., Quinaz, L. (2013). Contabilidade nas Entidades do Setor Público, Transparência, *Accountability* e Controlo Financeiro. Revista Revisores e Auditores, outubro_dezembro, p.43-55).

Gonçalves, M., Lira, M., e Marques, M. (2013). Finanças Públicas e Contabilidade por Partidas Dobradas: Uma Visita Guiada pela Literatura sobre as Três Figuras Cimeiras do

Erário Régio Português, 1761. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v9, n.2, p. 142-173, abril /junho.

Gonçalves, M., Lira, M. e Marques, M. (2017). Síntese Cronológica Sobre a Contabilidade Publica em Portugal, Seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura, Revista Evidenciação Contábil & Finanças, ISSN 2318-1001, João Pessoa, v.5, n.2, p.121-143, maio/ago. Acesso em 24/04/2018, disponível em: <http://periódicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin>.

IFAC, 2018

Intervenção do Ministro das Finanças, Mário Centeno, 1st Conference on Public Managment Challenges For Portugal, de 20 de outubro de 2016. ISCTE-IUL.

Intervenção do Ministro das Finanças, Mário Centeno, Conferência Internacional” Reforma das Finanças Públicas em Portugal”, de 28 de junho de 2017. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Instrução nº 1/2019 -TC – Prestação de contas das entidades sujeitas á jurisdição e aos poderes de controlo do Tribunal de Contas (TC).

IPSASB. Acesso em 23/06/2018, disponível em: www.ipsasb.org/

Jesus, J., Figueiredo, O. (2015). A Contabilidade Pública e o Estado. Revista Revisores e Auditores, nº 70, julho_setembro, p.27-29.

Jesus, M. e Jorge, S. (2010). Da Contabilidade Publica Às Contas Nacionais: Ajustamentos de Transposição e Impacto no Défice das Administrações Publicas dos Países Ibéricos. XIV Encuentro AECA “Inovacion y Responsabilidad: Desafios y Soluciones, Coimbra, Portugal, 23-24, Septiembre.

Jesus, M., Almeida, R. (2017). A adoção de uma nova reforma da Contabilidade Pública em Portugal: Estudo de caso em algumas Entidades Piloto. Acesso em 28/06/2018, disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/152.pdf.

Lemos, E. (2006). Diferenças Conceptuais entre a Normativa Contabilística Internacional e a Portuguesa. Acesso em 19/06/2018, disponível em: www.monografias.com.

Lima, J., Antunes, M., Neto, O., e Peleias, I. (2012). Estudos de caso e sua aplicação: Proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, vol. 6 n.14 (2012) p. 127-144.

Lira, M. (2011). A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal até o século XVIII. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília*, v.14, nº 3, p. 34-45 set/dez.

Marques, M. (2017). Contabilidade Pública e IPSAS em Portugal: O sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Publicas. Acesso em 28/06/2018, disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicca/finais_site/307.pdf,

Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica. Acesso em 25/06/2018, disponível em: www.portugal.gov.pt/media/371372/mou-pt-20110517.pdf.

Monteiro, A. (2016). Os desafios do SNC-AP. *Revista Revisores e Auditores*, janeiro_março, p.43-47).

Nogueira, S., e Carvalho, J. (2006). A Contabilidade Pública em Portugal: Opinião de Especialistas. Acesso em 23/04/2018, disponível em: <http://hdl.handle.net/10198/2024>.

Nogueira, S., Carvalho, J. (2008). O Sistema de Informação Contabilística da Administração Publica Portuguesa Segundo a Perspectiva de “Especialistas”: Estudo Empírico. *Revista Gestin, Edição Especial-XVIII Encontro da ADCES, Ano VII- nº 6*, junho. Acesso no dia 12/07/2018, disponível em: <http://hdl.handle.net/10198/7295>.

Nunes, C., Fernandes, J., Gonçalves, C. (2017). Aplicação do SNC-AP nas Entidades do Serviço Nacional de Saúde. Acesso em 02/07/2018, disponível em: www.dosalgarves.com.

OCC, (2015). Intervenção do Secretário de Estado Adjunto e do Orçamento, Hélder Reis. V Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas de 18 de setembro de 2015.

OCC, (2016). O SNC na Administração Publica, O Desafio da Mudança. I Congresso Internacional de Contabilidade Publica. Suplemento da Revista Contabilista de Maio de 2016, IPS.

Pegado, L. e Saraiva, H. (2015). O Papel das Associações Profissionais de Índole Internacional no Processo Global de Harmonização Contabilística. Acesso em 26/06/2018, disponível em: <http://hdl.handle.net/10314/2304>,

Rodrigues, C., Alves, M. (2016). Adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): O Caso de uma Entidade do Setor Publico. Acesso em 03/07/2018, disponível em: <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/41.pdf>,

Rodrigues, L., Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma análise Institucional. Acesso em 20/06/2018, disponível em: <https://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>,

Rosa, S. (2017). A transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. Revista Revisores e Auditores, nº 78, julho_setembro, p.29-53.

Salaroli, A., Almeida, J. (2014). Análise do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Publica. XIV Congresso USP, Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 21 a 23 de julho de 2014. Acesso em 26/06/2018, disponível em: www.congressousp.fipecafi.org.

Santos, S., Alves, M. (2015). Impacto da Adoção das IPSAS em Demonstrações Financeiras Preparadas em Conformidade com o POCP: o Caso da CFP. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v.11, n.4, p. 184-205, out./dez. Acesso em 24/04/2018, disponível em: www.furb.br/universocontabil .

Saraiva, H., Alves, M., e Gabriel, V. (2015). Normalização Contabilística em Portugal: a sua Evolução e a Situação Atual. Acesso em dia 23/04/2018, disponível em: www.bdigital.ipq.pt.

Saraiva, H., Alves, M. e Gabriel, V. (2015). As Raízes do Processo Formal de Harmonização Contabilística, sua Evolução e Influência em Portugal. Revista Española de Historia de la contabilidade, nº 22, junio, 2015.

Saraiva, H. e Santos, R. (2016). Contabilidade Pública *versus* Contabilidade Privada em Portugal – Análise das Estruturas Conceptuais. Revista Contabilista de Junho 2016, nº 195, p.55-61.

Silva, E. (2013). As metodologias qualitativas de investigação nas Ciências Sociais. *Revista Angolana de Sociologia*, 12|2013, p. 77-99.

Silva, J., *Vida Económica*, 2016. Acesso 02/07/2018, disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/deconomico18set.pdf>.

Silva, S., Rodrigues, L. (2016). *Evolução da Contabilidade Publica em Portugal: Uma análise Institucional*. Acesso em 12/07/2018, disponível em: www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf.

Silva, S., Rodrigues, L., Guerreiro, M. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma Análise Institucional*. XVII Encontro AECA, 2016.

Teodoro, I., Rebouças, V., Thorne, S., Souza, N., Brito, L., Alencar, A. (2018). *Descrição Interpretativa: uma abordagem metodológica viável para a pesquisa em enfermagem*. Escola Anna Nery 2018; 22(3) e 20170287.

Tribunal de Contas (2016). *Relatório Intercalar I: Auditoria à implementação do SNC-AP*, Acesso em 13/07/2018, disponível em: www.tcontas.pt.

Tribunal de Contas (2017). *Intervenção do Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas, Vítor Caldeira, Conferência Reforma da Contabilidade Publica, Ponto da situação e próximas iniciativas*, 28 de Abril de 2017. Ministério das Finanças.

Tribunal de Contas (2017). *Relatório Intercalar II: Auditoria à implementação do SNC-AP*, Acesso em 13/07/2018, disponível em: www.tcontas.pt.

Tribunal de Contas (2017). *Relatório Intercalar III: Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação das contas (CGE)*, Acesso em 15/07/2018, disponível em: www.tcontas.pt.

Tribunal de Contas (2018). *Relatório Intercalar V: Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE. Relatório nº 8/2018, 2ª secção*, Acesso em 20/04/2019, disponível em: www.tcontas.pt.

Tribunal de Contas (2019). Relatório Intercalar VI: Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE. Relatório nº 13/2019 2ª Secção, Acesso em 20/04/2019, disponível em: www.tcontas.pt.

UE (2011). Diretiva 2011/85/EU do Conselho de 8 de novembro de 2011. Acesso em 25/06/2018, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt>.

UE (2013). Diretiva 2013/34/EU do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013, Relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento europeu e do Conselho e revoga as Diretivas 78/660/CE e 83/349/CEE do Conselho.

UnILEO (2017). Norma Técnica nº 1/2017. Acesso em 08/05/2019, disponível em: www.unileo.gov.pt.

UnILEO (2018). Relatório global de diagnóstico de transição para o SNC-AP das instituições pertencentes à Administração Pública – 1º Semestre de 2018. Acesso em 08/05/2019, disponível em: www.unileo.gov.pt.

UnILEO (2018). S3CP, Requisitos para a Integração de Informação Orçamental e Económico-financeira preparada de acordo com o SNC-AP. Acesso em 10/05/2019, disponível em: www.unileo.gov.pt.

Yin, R. (2010). Estudo de Caso, Panejamento e Métodos, Quarta Edição, Porto Alegre: Bookman.

Legislação:

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro;

Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro;

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto;

Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro;

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro;

Lei n.º 37/2018, de 7 de agosto;

Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro (LOE)

Decreto n.º 1838, de 24 de maio de 1930;

Decreto-Lei n.º 25299, de 6 de maio de 1935;

Decreto-Lei n.º 34332, de 27 de dezembro de 1944;

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho;

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março;

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro;

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho;

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho;

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho;

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro;

Decreto-Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro;

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro;

Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio (DLEO);

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;

Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto;

Portaria n.º 18/2017, de 5 de abril.

Anexos

Anexo 1 – Questionário remetido às Entidades do Ensino Superior Público

Transição para o SNC-AP: realidade das Instituições de Ensino Superior

O presente inquérito enquadra-se numa investigação desenvolvida para efeito de conclusão do Mestrado em Gestão de Negócios da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital (ESTGOH), unidade orgânica do Instituto Politécnico de Coimbra, e visa aferir o nível de transição para o SNC-AP alcançado até ao presente pelas Instituições do Ensino Superior.

A informação recolhida será tratada de forma absolutamente anónima e visa apenas dar satisfação aos objetivos desta investigação.

Muito agradecemos a vossa indispensável e preciosa colaboração, sem a qual não conseguiremos alcançar os objetivos a que nos propomos. O preenchimento do inquérito não demora mais do que 5 minutos.

A Entidade possui autonomia administrativa e financeira? *

☐ Sim

☐ Não

Foi entidade piloto no processo de transição para o SNC-AP? *

☐ Sim

☐ Não

...

A entidade já concretizou a transição para o novo normativo contabilístico (SNC-AP)? *

☐ Sim

☐ Não

A prestação de contas de 2018 já respeita o novo referencial contabilístico? *

☐ Sim

☐ Não

...

Que obstáculos foi necessário transpor durante o processo de transição para o SNC-AP? *

☐ Não foram encontrados obstáculos

☐ Falta de preparação técnica

☐ Dificuldade de adaptação dos sistemas informáticos

☐ Falta de apoio atempado e concreto por parte das entidades oficiais

☐ Outra opção...

A entidade já definiu o plano de contas a adotar no âmbito do SNC-AP? *

☐ Sim

☐ Não

Os sistemas informáticos já se encontram adaptados ao novo modelo contabilístico? *

☐ Sim

☐ Não

...

Quanto a ativos não correntes, já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP? *

☐ Sim

☐ Não

☐ N/A

Quanto a ativos correntes, já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?

*

☐ Sim

☐ Não

☐ N/A

Quanto a passivos não correntes, já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?

*

☐ Sim

☐ Não

☐ N/A

...

Quanto a passivos correntes, já se encontram concluídos os trabalhos necessários à elaboração do balanço de abertura em SNC-AP?

*

☐ Sim

☐ Não

☐ N/A

Que fatores contribuíram para o atraso no processo de transição da entidade para o SNC-AP? *

	Sim	Não
Falta de preparação técnica.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de acompanhamento por parte d...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dificuldades no acesso ao esclarecim...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de recursos financeiros.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Adiamentos da entrada em vigor do S...	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Que outros fatores contribuíram para o atraso no processo de transição. Especifique:

Texto de resposta longa
